



## ***TESIS DOCTORAL***

# ***Fiscalidad del autoconsumo eléctrico de fuentes renovables***

**Autor:**

**Laura Martín Santana**

**Director/es:**

**Juan Zornoza Pérez**

**María Luisa González-Cuéllar Serrano**

**Tutor:**

**Juan Zornoza Pérez**

**DEPARTAMENTO DE DERECHO PÚBLICO DEL ESTADO**

Getafe, junio 2017



## TESIS DOCTORAL

### **Fiscalidad del autoconsumo eléctrico de fuentes renovables**

**Autor:**                      **Laura Martín Santana**

Director/es: Juan Zornoza Pérez y María Luisa González- Cuéllar Serrano.

Firma del Tribunal Calificador:

Firma

Presidente:

Vocal:

Secretario:

Calificación:

Getafe,        de                      de

# ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN .....	5
2. POLÍTICA ENERGÉTICA Y MEDIOAMBIENTAL.....	8
2.1 Política energética y medioambiental en el ámbito internacional .....	16
2.2 Política energética y medioambiental en la Unión Europea.....	24
2.3 Política energética y medioambiental en España. ....	48
3. CONCEPTO DE AUTOCONSUMO ELÉCTRICO DE FUENTES RENOVABLES	
78	
3.1 Autoconsumo eléctrico .....	78
3.2 Fuentes renovables .....	94
4. FISCALIDAD DEL AUTOCONSUMO ELÉCTRICO DE FUENTES	
RENOVABLES. ....	106
4.1 Fiscalidad del autoconsumo eléctrico de fuentes renovables en el ámbito europeo.	
116	
4.2. Fiscalidad del autoconsumo eléctrico de fuentes renovables en España.....	127
4.2.1 Regulación del autoconsumo eléctrico .....	133
4.2.2 Impuesto sobre el Valor Añadido .....	142
4.2.3 Impuesto especial sobre la electricidad .....	149
4.2.4 Impuesto sobre el valor de producción de la energía eléctrica .....	154
4.2.5 Canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía	
eléctrica.....	175
4.2.6 Tributos autonómicos que afectan a la energía producida en régimen de	
autoconsumo eléctrico de fuentes de energía renovables. ....	186
4.2.7 Impuesto sobre bienes inmuebles .....	203

4.2.8 Impuesto sobre actividades económicas .....	217
4.2.9 Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.....	225
4.2.10 Tasa por utilización del dominio público .....	233
5. IMPUESTO AL SOL.....	237
5.1 ¿Qué es el “impuesto al sol”? .....	237
5.2 Naturaleza del “impuesto al sol” .....	245
5.3 Valoración .....	262
6. FINALIDAD EXTRAFISCAL DE LA IMPOSICIÓN SOBRE LA ENERGÍA DE FUENTES RENOVABLES .....	267
6.1 Finalidad extrafiscal en el ámbito europeo.....	269
6.2. Finalidad extrafiscal en España. ....	275
6.2.1 Impuesto especial sobre la electricidad .....	288
6.2.2 Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. ....	289
6.2.3. Canon por utilización de aguas continentales para la producción de energía eléctrica.....	294
6.2.4 Impuestos autonómicos.....	296
7. CONCLUSIONES .....	302
8. BIBLIOGRAFÍA .....	305

# **FISCALIDAD DEL AUTOCONSUMO ELÉCTRICO DE FUENTES**

## **RENOVABLES**

### **1. INTRODUCCIÓN**

El objeto de este trabajo es el estudio de la fiscalidad del autoconsumo eléctrico de fuentes renovables.

La cuestión no es baladí, teniendo en cuenta el gran número de figuras tributarias y “no tributarias” que, de forma directa o indirecta, gravan la actividad y el consumo eléctrico de fuentes renovables, a pesar del pretendido incentivo al uso de fuentes de energía renovables en las políticas energéticas, medioambientales y fiscales tanto a nivel internacional, europeo como en el ámbito español. Un panorama desalentador, en el que la falta de políticas coherentes y el afán recaudatorio de las medidas aprobadas son las notas predominantes.

Nos encontramos con este mismo panorama en el caso específico del autoconsumo eléctrico de fuentes renovables, cuya definición y regulación marca, sin ninguna duda, la fiscalidad del mismo así como su viabilidad económica. No tiene sentido defender el autoconsumo eléctrico de fuentes renovables poniendo de manifiesto todas las ventajas de esta realidad, e incluso incentivándolo con ayudas públicas, y al mismo tiempo desarrollar una regulación y una fiscalidad que desincentive su uso. Como podremos corroborar en el desarrollo de este trabajo, la falta de coherencia y las medidas contradictorias con el fin pretendidamente buscado, son constantes en este ámbito.

Al revisar las figuras tributarias que afectan al autoconsumo eléctrico de fuentes renovables, nos centraremos en su estudio atendiendo al cumplimiento de los principios constitucionales (artículo 31 de la Constitución) así como a la posible finalidad extrafiscal de estas figuras.

En este punto, parto de la hipótesis, que trataré de contrastar a lo largo de este trabajo, del incumplimiento de los principios de capacidad económica, igualdad y falta de confiscatoriedad, en la fiscalidad del autoconsumo eléctrico de fuentes renovables y del sector eléctrico en general. Por otro lado, en ningún caso considero que la reducción del denominado “déficit de tarifa” y el equilibrio presupuestario puedan encuadrarse dentro de una finalidad extrafiscal amparada tanto por nuestro ordenamiento como por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Además, tal y como abordare en el segundo capítulo, planteo si es el sector eléctrico, y más concretamente el autoconsumo eléctrico de fuentes renovables, quiénes tienen que hacer frente a un déficit de tarifa y desequilibrio presupuestario derivado de decisiones políticas, tal y como la propia Ley del Sector Eléctrico reconoce, y de compromisos energéticos y medioambientales adquiridos a nivel internacional, o bien tendría que sufragarse a través de las correspondientes partidas presupuestarias, evitando un gravamen excesivo y no justificado del sector eléctrico de fuentes renovables en España.

Junto con lo ya señalado, lo que se pondrá de manifiesto también a lo largo de este trabajo, será el problema que plantea la falta de políticas coherentes en este ámbito, que se traduce a su vez en medidas fiscales carentes de consistencia, así como la convivencia de excesivas figuras tributarias desde los distintos niveles de imposición en España (estatal, autonómico y local).

En cuanto a la estructura del trabajo, en el segundo capítulo (el primero es la introducción) trataré de dar una visión global de las políticas energéticas y ambientales que afectan a la fiscalidad del autoconsumo eléctrico de fuentes renovables, tanto a nivel internacional, europeo como en el ámbito interno de nuestro país.

En el tercer capítulo, se identificará el concepto de autoconsumo eléctrico de fuentes renovables, para concretar las ventajas e inconveniente de este fenómeno.

Ya en el cuarto capítulo, me centraré en la fiscalidad del autoconsumo eléctrico de fuentes renovables, con una revisión de las figuras tributarias que afectan, de una manera u otra, al autoconsumo eléctrico. No se trata de hacer un estudio exhaustivo de todos los tributos mencionados, sino de revisar estos tributos desde el punto de vista constitucional en relación con el sector que nos ocupa, así como de destacar las peculiaridades de los mismos en relación al autoconsumo eléctrico de fuentes renovables.

En el quinto capítulo analizaré la figura del llamado “impuesto al sol”, para identificar su naturaleza, y defender el carácter no tributario de este cargo del sistema eléctrico, a pesar de la reciente sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y otras opiniones contrarias.

En el sexto capítulo, estudiaré la posible finalidad extrafiscal de las figuras estudiadas en relación con el autoconsumo eléctrico de fuentes renovables, a través de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y la doctrina consolidada en este ámbito.

Para terminar, en el capítulo de conclusiones, revisaré y valoraré las hipótesis iniciales tras el análisis realizado en este trabajo.

## **2. POLÍTICA ENERGÉTICA Y MEDIOAMBIENTAL**

En este capítulo, vamos a tratar de exponer la política energética y ambiental por la importancia y vinculación que tiene con la fiscalidad de las energías renovables, y por tanto en el autoconsumo eléctrico de fuentes renovables.

Las fuentes de energía renovables no son un fenómeno ajena a la fiscalidad, tal y como confirmaremos a lo largo de este trabajo. Una política energética y ambiental coherente, estable, y cuyos incentivos estén orientados a fomentar un desarrollo sostenible y la protección del medio ambiente, marcaría las directrices de una política fiscal con finalidad medioambiental. A su vez, la fiscalidad medioambiental serviría como instrumento económico idóneo de apoyo a esta política energética y ambiental.

A priori, parece evidente la conexión entre la política energética y ambiental y la política fiscal, así como los beneficios y contribución para el desarrollo sostenible y la lucha contra el cambio climático de una fiscalidad medioambiental. En todo caso, es preciso señalar que la fiscalidad es una instrumento más de apoyo, pero en ningún caso puede ser el único de las políticas energéticas y ambientales, tal y como expondremos a continuación con más detalle.

En este punto, ya podemos advertir que la falta de una política energética y ambiental bien definida y estable, implicará la inexistencia de una política fiscal ambiental coherente con su finalidad y supondrá la creación de tributos en los que esta finalidad no predomine en los elementos configuradores de los mismos, llegando a vulnerar principios constitucionales, como la capacidad económica, sin ninguna justificación posible.

Trataremos de exponer las grandes líneas de la política energética, ambiental y fiscal en tres ámbitos diferenciados: ámbito internacional (marco OCDE), Unión Europea y España.



Aunque es cierto que la protección del medio ambiente y la lucha contra el cambio climático son objetivos globales y por tanto se tendrían que abordar desde un ámbito global, internacional, no es menos cierto que es necesario definir e implementar políticas energéticas y ambientales a todos los niveles, para dotar de efectividad y obligatoriedad las líneas de actuación marcadas a nivel internacional.

Estas políticas tienen que adaptarse y responder a la realidad que se presenta en cada momento, como es el vertiginoso desarrollo tecnológico que caracteriza a las sociedades postindustriales y que está provocando cambios cada vez más rápidos y de mayor calado en las estructuras productivas y económicas, alternando las premisas sobre las que estas se asentaban hasta hace bien poco tiempo. La llamada “cuarta revolución”<sup>1</sup>, en la que se destacan los desafíos que las nuevas tecnologías suponen.

En el ámbito de la energía, esos rápidos avances tecnológicos y su combinación están desembocando en la transmisión hacia un nuevo modelo energético, caracterizado por el progresivo e inexorable abandono de las formas tradicionales de producción energética y su sustitución por la generación de energía a partir de fuentes renovables y cercanas al consumidor. En este sentido, la combinación de tecnologías fotovoltaicas, entre otras, y los nuevos sistemas de almacenamiento energético ofrecen la posibilidad, a los pequeños y medianos consumidores, de desempeñar un rol protagonista en el abastecimiento eléctrico, al permitirles producir su propia energía y reducir su dependencia respecto de las grandes centrales de generación y las redes de transporte y distribución<sup>2</sup>.

La energía se ha convertido en uno de los pilares que soportan el desarrollo de la sociedad actual, por lo que su disponibilidad y buen uso son ya una pieza clave a la hora de

---

<sup>1</sup> Denominación utilizada en el Foro Económico Mundial, celebrado en enero de 2016.

<sup>2</sup> GALÁN SOSA, J., “El prosumidor como nuevo sujeto en el sector eléctrico: propuestas de mejora para la regulación del autoconsumo de energía eléctrica”. *CEF Legal. Revista Práctica de Derecho*, Noviembre 2016, núm 190, pág 130.

determinar el éxito o el fracaso de las economías mundiales. El siglo XXI ha dado paso a una época en la que las reservas probadas de petróleo y gas natural han dejado de aumentar año a año y el horizonte de 2050 para el primero de estos productos y 2075 para el segundo, se baraja ya como una posibilidad real para el agotamiento total de este tipo de recursos. Unido a esto, la preocupación por la enorme dependencia energética de los países de la Unión Europea, y en particular de España, y la tendencia alcista de los precios del petróleo y el gas natural, contribuyen a consolidar la energía como una prioridad para muchos países.

Por tanto, se considera que el modelo energético actual es insostenible desde el punto de vista ambiental: naturaleza finita de los combustibles fósiles que a su vez, en la producción eléctrica, suponen un 30% de las emisiones globales de CO<sub>2</sub> que provocan el cambio climático.

Además, existen otros impactos también importantes como son el uso del suelo, el ruido, los impactos visuales sobre el paisaje y aquellos que se producen sobre la biodiversidad.

Por otro lado, los impactos de la generación de la energía eléctrica pueden ser globales y locales. Entre los globales destacamos el cambio climático, la lluvia ácida y la destrucción de la capa de ozono estratosférico. Respecto a los efectos locales, señalamos la contaminación acústica, la de los suelos y las aguas, la ocupación de los terrenos, el impacto paisajístico o la posible alteración de la flora o la fauna.

Históricamente no se han tenido en cuenta los costes que para la sociedad tienen las emisiones contaminantes que provoca la generación de electricidad, los cuales se han

tratado como externalidades no incluidas en la formación de los precios, lo que ha contribuido a la insostenibilidad del modelo energético<sup>3</sup>.

El reconocimiento creciente de este problema, siendo la sostenibilidad del modelo energético esencial para la competitividad de una economía, ha llevado a tomar medidas al respecto a todos los niveles. A escala global, los países desarrollados se han comprometido a reducir sus emisiones de CO<sub>2</sub> a través de un sistema de comercio de emisiones con el fin de reducir las emisiones de forma eficiente, lo que llevaría a los emisores de CO<sub>2</sub> a soportar un coste económico por dichas emisiones.

El objetivo de construir una economía sostenible conlleva satisfacer las necesidades de la presente generación sin comprometer las posibilidades de las futuras generaciones. Por ello, podemos afirmar que el sector energético se enfrenta al reto de abastecer la demanda manteniendo un equilibrio entre tres objetivos: seguridad de suministro, sostenibilidad ambiental y competitividad/eficiencia económica.<sup>4</sup>

Para conseguir esta finalidad, los Estados se apoyan en distintos instrumentos, que se pueden dividir en tres categorías: regulaciones de mandato y control, instrumentos económicos o de mercado y las nuevas alternativas de política ambiental que están surgiendo en los últimos años. Estas medidas se valoran teniendo en cuenta la eficacia ambiental, la efectividad en costes, la incidencia distributiva y viabilidad práctica, y por supuesto, el principio de quien contamina paga.

---

<sup>3</sup> SÁENZ DE MIERA CÁRDENA, G., "Fiscalidad ambiental en el sector eléctrico", BECKER F., CAZORLA, L.M, y MARTÍNEZ –SIMANCAS J. (Dir.), Tratado de Tributación Medioambiental V.II, Aranzadi, 2008, págs. 1247 y ss.

<sup>4</sup> PEREA SOLANO, B., ZATARAIN A., CAÑIZARES E., MONREAL A., "Los instrumentos fiscales en el sector eléctrico", BECKER.F, CAZORLA, L.M., MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, págs. 86-92.

Es plenamente aceptado que los costes vinculados a las energías renovables hacen que su implantación no pueda tener lugar en un contexto de mercado, es decir, sin intervención pública, de ahí la importancia de estos instrumentos:

- Las regulaciones de mandato y control fueron los primeros instrumentos de política ambiental que empezaron a aplicarse y en la actualidad siguen siendo los más utilizados. Se trata de normas que garantizan unos determinados estándares de calidad ambiental de obligado cumplimiento.
- Los instrumentos económicos o de mercado pretenden generar cambios en el comportamiento ambiental de los agente mediante incentivos económicos. En esta categoría se encuadran los impuestos, los mercados de derecho de emisión y las subvenciones.
- Nuevas alternativas que responden a la complejidad de este fenómeno así como a la globalización y gran alcance del mismo. Destacamos la responsabilidad y las aproximaciones voluntarias. La responsabilidad está vinculada con las regulaciones de mandato y control, pero en este caso se obliga al contaminador a pagar íntegramente por el deterioro ambiental que cause en el presente y en el futuro. En cambio, las aproximaciones voluntarias consisten en que los propios sectores contaminantes son los que se autorregulan mediante procesos cooperativos que sean menos costosos para la sociedad<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> PÉREZ-BUSTAMANTE YABAR, D., "Política Europea en materia de Fiscalidad del Sector Eléctrico", BECKER.F, CAZORLA, L.M., MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, págs. 370-372.

Para responder a estos retos energéticos y ambientales, cada vez existe mayor consenso en las posibles soluciones: fomentar la investigación y uso de las energías renovables e impulsar las medidas de ahorro y eficiencia energética.

Es importante señalar que el coste de introducir energías renovables en el sector eléctrico es menor que en los sectores de gas y productos petrolíferos por lo que es eficiente alcanzar los objetivos globales de renovables principalmente mediante tecnologías de generación de electricidad con fuentes de energía renovables que desplazan el consumo de combustibles fósiles en el sector eléctrico. Lo que no es eficiente ni equitativo es que los consumidores de electricidad soporten todo el coste de estas renovables ya que una parte sustancial de la obligación de instalar renovables proviene del consumo de otras energías (sector del transporte y sector del gas)<sup>6</sup>.

En este contexto, el autoconsumo eléctrico de fuentes de energía renovables, tema central de esta tesis, se presenta con una medida idónea para reducir la dependencia energética de fuentes de energía fósiles, así como favorecer la eficiencia energética y la protección del medio ambiente. Para ello, es importante que existan políticas que incentiven la inversión en investigación con el objetivo de aumentar la capacidad de producción y almacenamiento de la energía generada desde los hogares y empresas.

No obstante, la irrupción del autoconsumo de energía eléctrica supone un importante desafío desde un punto de vista regulatorio, debido a las consecuencias que la generalización de esta nueva forma de suministro energético conlleva en un sector, como es el eléctrico, especialmente complejo y sensible desde los puntos de vista económico y técnico. Nos estamos refiriendo a temas tan controvertidos como la contribución de los autoconsumidores a los costes del sistema eléctrico o la remuneración de la energía

---

<sup>6</sup> SÁENZ DE MIERA, G., “La fiscalidad energética y medioambiental en la OCDE”, BECKER.F, CAZORLA, L.M., MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, págs. 348-353.

producida mediante autoconsumo que se exporta a las redes. Es fundamental dar una respuesta equilibrada respetando la sostenibilidad económica y financiera del sector eléctrico y el desarrollo de un campo de actuación como es autoconsumo que puede representar el futuro de la producción y consumo de energía eléctrica<sup>7</sup>.

Aunque las características de la fiscalidad ambiental las estudiaremos con mayor exhaustividad en los siguientes capítulos, sí me gustaría destacar algunas de ellas, teniendo en cuenta que la fiscalidad es un instrumento más de la política energética y ambiental.

La fiscalidad en el sector energético persigue distintos objetivos, conexos con los grandes retos de una adecuada política energética y ambiental: reducción del consumo energético y de las emisiones, recaudatorio y el fomento de tecnologías favorables al medio ambiente y a las innovaciones tecnológicas.

Los tributos son mecanismos capaces de internalizar las externalidades relacionadas con las emisiones contaminantes. Ya desde Pigou<sup>8</sup>, la teoría microeconómica ha probado que cuando se generan externalidades derivadas de una actividad, la solución en términos de coste social exige que los productores asuman un coste adicional igual al coste marginal que causan, en el nivel eficiente de la externalidad. En la práctica los tributos pigouvianos presentan dificultades que llevan a la ineficiencia de estos tributos debido a la asimetría de información sobre cuál es el coste de oportunidad de la reducción de emisiones a nivel privado. Se requiere un planteamiento de tributos eficientes y fácilmente implementables.

Se plantea también que el uso de un impuesto medioambiental podría adicionalmente reducir otros impuestos distorsionadores (hipótesis del doble-dividendo), aunque es difícil

---

<sup>7</sup> GALÁN SOSA, J., “El prosumidor como nuevo sujeto en el sector eléctrico: propuestas de mejora para la regulación del autoconsumo de energía eléctrica”. *CEF Legal. Revista Práctica de Derecho*, Noviembre 2016, núm 190, pág 131.

<sup>8</sup> Economista inglés (18 de noviembre de 1877– 7 de marzo de 1959), conocido por sus trabajos de la economía del bienestar.

de predecir si esto conlleva una ganancia neta respecto a una situación de referencia en la que no existiera el tributo<sup>9</sup>. Sobre este punto, volveremos a hablar en el capítulo específico de la Fiscalidad.

Los tributos, como instrumentos de mercado al servicio de una determinada política energética y ambiental, presentan unas ventajas respecto de las regulaciones que establecen de manera taxativa niveles permitidos de emisiones. Una de las más importantes es que mejoran las señales de los precios de los bienes públicos corrigiendo externalidades con el principio de “quien contamina paga” (impuestos pigouvianos). Además, los tributos permiten a la industria un mayor grado de flexibilidad para alcanzar los objetivos, en un contexto de eficiencia dinámica, al tratarse de una medida transitoria: equilibrio entre la protección del entorno natural y el crecimiento económico (desarrollo sostenible).

Los tributos ambientales no deben ser incompatibles con otros instrumentos de mercados que se puedan emplear para el fomento de energías renovables (sistema de primas, certificados verdes, procedimientos de licitación y subvenciones directas a la inversión) a modo de incentivos orientados principalmente a compensar sus elevados costes económicos de generación. Es necesario coordinación entre todos los instrumentos.

La eficacia de cualquier medida fiscal medioambiental se condiciona a que el coste marginal de pagar el tributo debe igualar, al menos, al coste marginal derivado de las

---

<sup>9</sup> LABANDEIRA VILLOT, X., “Fiscalidad y Sostenibilidad”, BECKER.F, CAZORLA, L.M., MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, págs. 125-130.

inversiones tecnológicas que debe acometer el agente contaminante para modificar su estructura productiva hacia alternativas limpias<sup>10</sup>.

A continuación, trataremos de dar una visión de las políticas energéticas y medioambientales en tres ámbitos diferenciados: internacional, europeo y español.

## **2.1 Política energética y medioambiental en el ámbito internacional**

En la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo celebrada en 1992 en Río de Janeiro (Brasil) – más conocida como «Cumbre de la Tierra de Río»– se dieron a conocer tres tratados internacionales, entre la que destacamos a los efectos que aquí nos interesa, la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático (CMNUCC).

La Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático incorporó una línea muy importante de uno de los tratados multilaterales sobre medio ambiente que más éxito han tenido en toda la historia: el Protocolo de Montreal de 1987, en virtud de la cual los Estados miembros están obligados a actuar en interés de la seguridad humana incluso a falta de certeza científica.

Un logro importante de la Convención, caracterizada por su carácter general y flexible, es que reconoce que el problema del cambio climático es real. La entrada en vigor del tratado representó un gran paso, dado que se disponía de menos pruebas científicas que hoy en día (y todavía hay quienes dudan de que el cambio climático sea un problema real). Es difícil conseguir que las naciones del mundo se pongan de acuerdo en algo, mucho menos en un

---

<sup>10</sup>ORTIZ DE LA CALLE, E., “Fiscalidad de las energías renovables en la Unión Europea y España” *La regulación de las energías renovables ante el cambio climático*, ALENZA GARCÍA, J.F (Dir.), Aranzadi, 2014, págs. 429-432.



planteamiento común ante una dificultad que es compleja, cuyas consecuencias no son totalmente claras y que producirá sus efectos más graves dentro de varios decenios e incluso siglos.

La CMNUCC entró en vigor el 21 de marzo de 1994. Hoy en día cuenta con un número de miembros que la hace casi universal. Las denominadas «Partes en la Convención» son las 197 Partes que la han ratificado.

La Convención reconoce que es un documento «marco», es decir, un texto que debe enmendarse o desarrollarse con el tiempo para que los esfuerzos frente al calentamiento atmosférico y el cambio climático puedan orientarse mejor y ser más eficaces. La primera adición al tratado, el Protocolo de Kyoto, se aprobó en 1997.

El Protocolo de Kyoto sobre el cambio climático es un acuerdo internacional cuyo objetivo es reducir las emisiones de gases que provocan el calentamiento global dentro del marco de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático. Podemos afirmar que es uno de los instrumentos jurídicos internacionales más importantes destinado a luchar contra el cambio climático. Basándose en los principios de la Convención, este Protocolo compromete a los países industrializados a estabilizar las emisiones de gases de efecto invernadero. El compromiso general era un recorte total de las emisiones de gases de efecto invernadero de al menos el 5% con respecto a los niveles de 1990 en el período de compromiso de 2008-2012.

El Protocolo de Kyoto establece metas vinculantes de reducción de las emisiones para 37 países industrializados y la Unión Europea, reconociendo que son los principales responsables de los elevados niveles de emisiones de gases de efecto invernadero, que hay actualmente en la atmósfera, y que son el resultado de quemar fósiles combustibles

durante más de 150 años. En este sentido el Protocolo tiene un principio central: el de la «responsabilidad común pero diferenciada».

El Protocolo ha movido a los gobiernos a establecer leyes y políticas para cumplir sus compromisos, a las empresas a tener el medio ambiente en cuenta a la hora de tomar decisiones sobre sus inversiones, y además ha propiciado la creación del mercado del carbono, que veremos a continuación al hablar de las políticas energéticas y ambientales en la UE.

Además de constituir el primer paso importante hacia un régimen verdaderamente mundial de reducción y estabilización de las emisiones de gases de efecto invernadero, proporciona la arquitectura esencial para cualquier acuerdo internacional sobre el cambio climático que se firme en el futuro<sup>11</sup>.

Este es el motivo por el que, en la Cumbre Internacional de Cambio Climático de Doha, 2012, las Partes en el Protocolo de Kyoto adoptaron un paquete de enmiendas, la Enmienda de Doha, con objeto de dar continuidad al marco jurídico e institucional del citado Protocolo.

Es significativo, y por tanto destacable, la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Desarrollo Sostenible, celebrado en Río de Janeiro, Brasil, del 20 al 22 de junio de 2012, veinte años después de la Cumbre de la Tierra de Río de Janeiro, en la que se hacía un llamamiento a la promoción de las energías renovables, como método óptimo para satisfacer las necesidades de energía:

*Reafirmamos nuestro apoyo a la aplicación de políticas y estrategias nacionales y subnacionales, basadas en las circunstancias y las aspiraciones de desarrollo de cada*

---

<sup>11</sup> [http://unfccc.int/portal\\_espanol/informacion\\_basica/protocolo\\_de\\_kyoto/items/6215.php](http://unfccc.int/portal_espanol/informacion_basica/protocolo_de_kyoto/items/6215.php)

*país, utilizando una matriz energética apropiada para satisfacer las necesidades de desarrollo, incluso mediante un mayor uso de fuentes de energía renovables y otras tecnologías de bajas emisiones, el uso más eficiente de la energía, la mayor utilización de tecnologías energéticas avanzadas, incluidas tecnologías menos contaminantes de aprovechamiento de los combustibles fósiles, y el uso sostenible de los recursos energéticos tradicionales. (...) Instamos a los gobiernos a que creen entornos propicios que faciliten la inversión de los sectores público y privado en tecnologías menos contaminantes que sean pertinentes y necesarias.*

Como continuación de este compromiso, en la Conferencia de París sobre el Clima (COP21), celebrada en diciembre de 2015, 195 países firmaron un acuerdo mundial histórico sobre el clima, que entró en vigor el 4 de noviembre de 2016, con el objetivo de evitar un cambio climático peligroso, estableciendo un plan de acción mundial que pone el límite del calentamiento global muy por debajo de 2 °C.

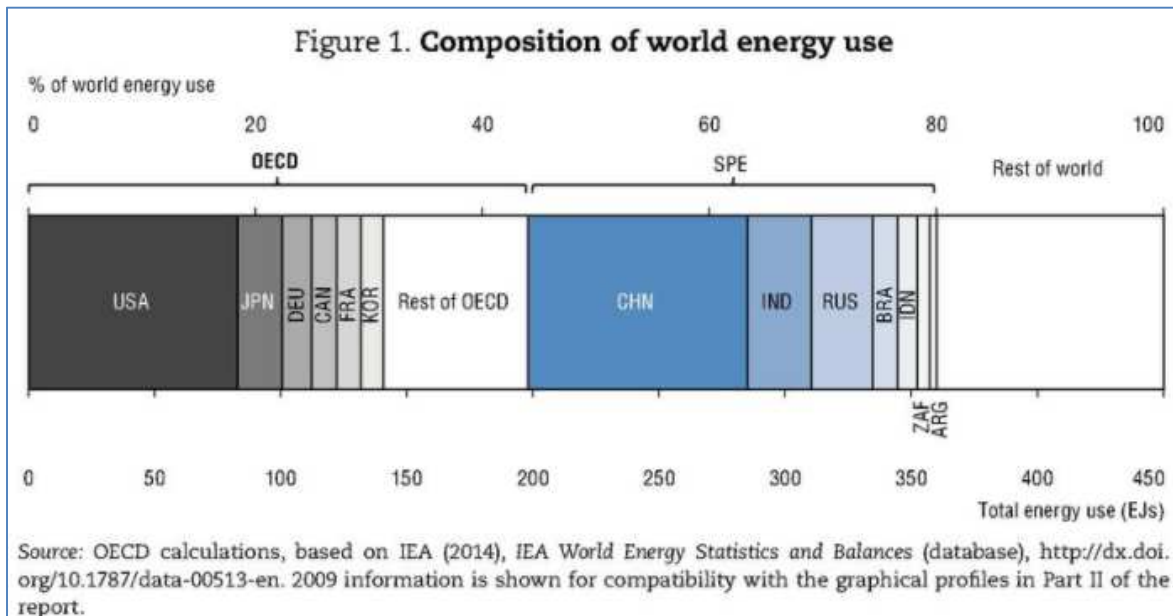
Antes y durante la conferencia de París, los países presentaron sus planes generales nacionales de acción contra el cambio climático (CPDN). Aunque los planes no bastarán para mantener el calentamiento global por debajo de 2 °C, el Acuerdo señala el camino para llegar a esa meta.

Además, el Acuerdo reconoce la importancia de evitar, reducir al mínimo y atender a los daños y perjuicios debidos a los efectos adversos del cambio climático, y admite la necesidad de cooperar y mejorar la comprensión, actuación y apoyo en diferentes campos: sistemas de alerta temprana, preparación para emergencias y seguro contra los riesgos<sup>12</sup>.

---

<sup>12</sup> [https://ec.europa.eu/clima/policies/international/negotiations/paris\\_es](https://ec.europa.eu/clima/policies/international/negotiations/paris_es)

Actualmente, el rechazo por parte de Estados Unidos del Acuerdo de París pone en peligro el cumplimiento de los compromisos allí adquiridos, teniendo en cuenta el reparto del consumo de energía en el mundo, tal y como se representa en este gráfico de la OCDE:



Por otro lado, el Tratado sobre la Carta de la Energía crea un marco de cooperación internacional entre los países de Europa y otros países industrializados, con el objetivo fundamental de fomentar el potencial energético de los países de Europa central y oriental y garantizar la seguridad de los suministros energéticos de la Unión Europea. El Protocolo sobre la eficacia energética y los aspectos medioambientales relacionados pretende impulsar las políticas de eficacia energética compatibles con el desarrollo sostenible, la incitación a una utilización más eficaz y más sana de la energía y el estímulo de la cooperación en el ámbito de la eficacia energética.

El Tratado sobre la Carta de la Energía y el Protocolo sobre la eficacia energética y los aspectos medioambientales relacionados fueron firmados el 17 de diciembre de 1994, en Lisboa, por todos los signatarios de la Carta de 1991, excepto Estados Unidos y Canadá, y entraron en vigor el 16 de abril de 1998.

El objetivo del Tratado es establecer un marco legal para fomentar la cooperación a largo plazo en el campo de la energía, basado en los principios enunciados en la Carta Europea de la Energía.

Las disposiciones más importantes del Tratado se refieren a la protección de las inversiones, el comercio de materias y productos energéticos, el tránsito y la solución de controversias.

En relación con el tema que aquí nos interesa, se incorpora al Tratado el principio «quien contamina paga», que fomenta la formación de precios según criterios de mercado y refleja plenamente los costes y las ventajas medioambientales. Las Partes contratantes reducirán, de forma eficaz desde el punto de vista económico, los efectos perniciosos sobre el medio ambiente que se den tanto dentro como fuera de su territorio como consecuencia de cualesquiera actividades relacionadas con el ciclo de la energía en su territorio, velando por que se cumplan las normas de seguridad. El Tratado no contiene disposición alguna que establezca derechos o imponga obligaciones con respecto a las medidas impositivas de las Partes contratantes<sup>13</sup>.

En cuanto a la política fiscal ambiental, la OCDE afirma que los impuestos a los productos energéticos no están alineados con los impactos ambientales del uso de la energía y que los gobiernos emplean de modo insuficiente la tributación como una herramienta para

---

<sup>13</sup>«BOE» núm. 117, de 17 de mayo de 1995, páginas 14122 a 14153  
<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=URISERV%3A127028>

frenar los costos ambientales del uso de la energía, pierden ingresos y debilitan su combate a la principal fuente de emisiones de gases de efecto invernadero, responsables del cambio climático y la contaminación atmosférica, de acuerdo con un nuevo análisis de la OCDE<sup>14</sup>.

Según la OCDE, los impuestos a los productos energéticos representan una señal de políticas públicas transparente y son uno de los instrumentos más eficaces con los que los gobiernos cuentan para reducir los efectos secundarios negativos del uso de la energía. Se muestra que los impuestos a los energéticos son bajos en relación con los costes ambientales del uso de la energía, tanto en promedio como en el interior de muchos de los países, aunque varía mucho entre unos países y otros, dentro de cada país y entre unas fuentes de energía y otras.

La tasa impositiva efectiva ponderada media sobre todo el uso de la energía en los 41 países es de 14.8 euros por tonelada de CO<sub>2</sub> derivado de este uso. Esta cifra se ubica muy por debajo de los estimados del costo social del carbono, de cerca de EUR 30 por tonelada. Si se considera también el coste de otros efectos secundarios negativos del uso de energía, se refuerza la conclusión de que las tasas impositivas medias son muy bajas en relación con los impactos nocivos del consumo de combustible.

La tasa impositiva efectiva promedio simple sobre el uso de la energía en el sector del transporte es de EUR 70 por tonelada de CO<sub>2</sub>, en comparación con EUR 3 por tonelada de CO<sub>2</sub> para el uso en calefacción y cocción y la producción de electricidad.

En este punto, me gustaría hacer una apreciación al respecto, ya que en el sector eléctrico no se han tenido en cuenta los cargos diferentes de los impuestos, que representan un porcentaje muy elevado en el precio final de la electricidad en España. Además este

---

<sup>14</sup> Taxing Energy Use 2015 – OECD and Selected Partner Economies. En este informe se comparan los impuestos sobre el uso de la energía en 41 países del mundo, que en conjunto utilizan el 80% de la energía global.

estudio, no tiene en cuenta tampoco la tributación de autonómica y local, que este ámbito es muy importante en España. A pesar de ello, la conclusión a nivel global es bastante evidente: no están alineadas las políticas energéticas, ambientales y fiscales.

Así se puede observar en el siguiente gráfico que el tipo medio efectivo sobre la energía usada para la generación de electricidad en España es uno de los más bajos de la OCDE:

Figure 20. Average effective tax rates on energy used in electricity generation



Source: OECD calculations for selected partner economies; OECD (2013b), *Taming Energy Use – A Graphical Analysis*, Doi: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264189993-en>, for all other countries. Tax rates are as of 1 April 2012 (except 1 July 2012 for AUS and BRA and 4 April 2012 for ZAF); energy use data is for 2009 from IEA (2014), *IEA World Energy Statistics and Balances* (database), Doi: <http://dx.doi.org/10.1787/data-00513-en>. Figures for CAN, IND and USA include only federal taxes. The price signals sent by the EU ETS (EU member countries, Iceland and Norway) to some forms of energy use in this category are not included in the figures, but were relatively modest over the time period considered (on average EUR 13 per tonne of CO<sub>2</sub> in 2010-11).

## **2.2 Política energética y medioambiental en la Unión Europea.**

Las políticas de la Unión Europea en esta materia son ambiciosas y los trabajos constantes, pero la falta de coactividad de muchas de estas medidas afectan a su efectividad. Existe una planificación y estrategia bien definida pero falla la puesta en práctica y los mecanismos coactivos para su cumplimiento.

La Unión Europea es pionera en el establecimiento de políticas energéticas y en la lucha contra el cambio climático, apoyando el Protocolo de Kyoto y con el establecimiento de los objetivos 20-20-20.

En este sentido, desde 2007 la Unión Europea ha vinculado formalmente la energía y el cambio climático (Consejo Europeo en Bruselas 8 y 9 de marzo de 2007 y Cumbre Europea de junio 2007). Y prueba de ello, es la Comunicación de la Comisión de 13 de noviembre de 2008 “Eficiencia energética; alcanzar el objetivo del 20 por 100”: en el año 2020 se habría conseguido reducir el 20 por 100 el consumo de energía primaria (ahorro energético), reducir el 20 por 100 las emisiones de gases de efecto invernadero y en ese mismo porcentaje se cuantificaría la presencia de energías renovables.

En esta misma línea se publica la Comunicación EU2020 “Una estrategia para un crecimiento inteligente, sostenible e integrador” (3 de marzo 2010), en la que se propuso la iniciativa llamada “una Europa que utilice eficazmente los recursos”. El objetivo era desligar en la medida de lo posible el crecimiento económico del uso de recursos y de



energía, reducir las emisiones de CO<sub>2</sub>, reforzar la competitividad y promover una mayor seguridad energética en un marco afectado por la crisis económico-financiera global<sup>15</sup>.

En cuanto a la regulación de las fuentes de energía renovables en el sector eléctrico en Europa, el artículo 4.2. e) y i) del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, establece el medio ambiente y la energía como competencias compartidas entre la Unión Europea y los Estados miembros, así como la plasmación en el artículo 191 del TFUE de la política de la UE en relación con la protección del medio ambiente y la incorporación del principio de quien contamina paga, y en el artículo 194.1 del TFUE, de los objetivos de la Unión Europea en materia de política energética.

Más concretamente, en el apartado c) del artículo 194.1, se establece como objetivo “fomentar la eficiencia energética y el ahorro energético así como el desarrollo de energías nuevas y renovables”.

Se puede afirmar que la generación distribuida y, más en particular, el autoconsumo de energía eléctrica, se adapta perfectamente por sus características a los fines específicos contemplados en el artículo 194.1.c) del TFUE, tal y como ya hemos expuesto e insistiremos a lo largo de la tesis, y que se concreta y desarrolla en diversas directivas que contienen referencias a la generación distribuida<sup>16</sup>.

En cuanto al derecho derivado y softlaw, destacamos lo siguiente:

---

<sup>15</sup> PÉREZ-BUSTAMANTE YABAR, D., “Política Europea en materia de Fiscalidad del Sector Eléctrico”, BECKER.F, CAZORLA, L.M., MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, pág. 366.

<sup>16</sup> GALÁN SOSA, J., “El prosumidor como nuevo sujeto en el sector eléctrico: propuestas de mejora para la regulación del autoconsumo de energía eléctrica”. *CEF Legal. Revista Práctica de Derecho*, Noviembre 2016, núm 190, pág 135.

- Directiva 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables y por la que se modifica y se derogan las Directivas 2001/77/CE y 2003/30/CE.

Como antecedente de la Directiva 2009/28/CE, destacamos la Comunicación de la Comisión de 23 de enero de 2008 titulada “Dos veces 20 para el 2020. El cambio climático, una oportunidad para Europa”. La Directiva 2009/28/CE contiene tanto un porcentaje del 20% de energías renovables en el consumo comunitario total de aquí al 2020 para toda la UE (a España le corresponde una contribución del 20%), como un porcentaje mínimo del 10% para los biocarburantes utilizados en el sector del transporte<sup>17</sup>.

Su contenido:

- a) Fija objetivos nacionales obligatorios en relación con la cuota de energía procedente de fuentes renovables en el consumo final bruto de energía y con la cuota de energía procedente de fuentes renovables en el transporte.
- b) Define criterios de sostenibilidad para los biocarburantes y biolíquidos.
- c) Establece normas relativas a los siguientes aspectos: transferencias estadísticas entre Estados miembros, proyectos conjuntos entre Estados miembros y con terceros países, las garantías de origen, los procedimientos administrativos, la información y la formación y el acceso a la red eléctrica para la energía procedente de fuentes renovables.

La experiencia muestra que los sistemas de apoyo económico, por medio de tarifas preferencias o primas a la producción eléctrica de energías renovables, han sido los medios más eficaces para que aumente la cuota de consumo de energías renovables pero, como todo sistema de apoyo externo a un bien (en este caso la electricidad), también

---

<sup>17</sup> Artículos 5 al 11 y Anexo I de la Directiva 2009/28 y desarrollo en el Reglamento (CE) núm. 1099/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2008, sobre estadísticas en el ámbito de la energía.

contribuyen a crear anomalías en los mercados eléctricos. Conduce por lo general a un aumento de los precios finales que paga el consumidor, por cuanto que en este precio se incluyen las primas destinadas a los productores de electricidad mediante energías renovables.

Es cierto que se ha avanzado mucho desde la aprobación de esta Directiva y la UE va camino de cumplir los objetivos fijados para 2020 en materia de reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero y energías renovables y se han logrado mejoras en la intensidad del uso de las energías gracias a un aumento de la eficiencia de los edificios, productos procesos industriales y vehículos. Los objetivos 20/20/20 relativos a las emisiones de gases de efecto invernadero, energías renovables y ahorro energético han desempeñado un papel clave para impulsar estos avances<sup>18</sup>.

La Comisión considera que el Marco estratégico para 2030<sup>19</sup> debe basarse en la plena aplicación de los objetivos 20/20/20 en varios aspectos, uno de los cuales se refiere a las energías renovables, en los siguientes términos: “Apoyarse en el impulso dado al desarrollo de las fuentes de energía renovables con una política basada en un enfoque más rentable que refuerce la dimensión europea y logre una mayor integración del mercado interior de la energía y una competencia falseada”. Se incrementa el objetivo general a nivel europeo para energías renovables a, como mínimo, el 27%, que es de obligado cumplimiento para la UE pero no lo será para los Estados miembros con carácter individual sino que se alcanzará mediante compromisos claros decididos por los propios Estados miembros, que deben guiarse por la necesidad de lograr de forma colectiva el

---

<sup>18</sup> DEL GUAYO CASTIELLA, IÑIGO, “El marco jurídico internacional y comunitario de las energías renovables”, *La regulación de las energías renovables ante el cambio climático*, ALENZA GARCÍA, J.F, Aranzadi, 2014, págs. 43-47.

<sup>19</sup> Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: *Un marco estratégico en materia de clima y energía para el periodo 2020-2030*, COM (2014) 15 final, Bruselas, 22 de enero de 2014.

objetivo de la UE y basarse en lo que cada Estado miembro debe lograr en relación con los objetivos para 2020.

La Comisión reafirma el papel fundamental de las energías renovables, también para reducir el déficit comercial de la UE en materias primas energéticas, el riesgo de que se produzcan interrupciones del abastecimiento y la volatilidad de los precios de los combustibles fósiles. Además, las renovables impulsan el crecimiento en tecnologías innovadoras, la creación de puestos de trabajo en sectores emergentes y reducen la contaminación atmosférica.

En cuanto a la relación entre renovables y mercado interior, la Comisión pide que se racionalicen los distintos sistemas nacionales de apoyo para que sean más coherentes con el mercado interior, más rentables y ofrezcan mayor seguridad jurídica a los inversores. Por eso, para período 2020-2030 deben reducirse progresivamente hasta su desaparición las subvenciones para las tecnologías maduras, incluidas las destinadas a energías renovables.

Por otro lado, la Directiva 2009/28/CE hace referencia a la necesidad de fomentar el desarrollo regional y local mediante inversiones en la producción de energía a partir de fuentes renovables y al importante papel que en dicha tarea corresponde a los productores de energía independiente; a las ventajas que conlleva una producción descentralizada de energía (utilización de fuentes locales de energía, mayor seguridad del suministro local de energía, trayectos de transporte más cortos y menos pérdidas en el mismo, creación de empleo local...); a la coordinación y simplificación en la regulación normativa de las autorizaciones necesarias para la construcción y explotación de centrales productoras de energía a partir de fuentes renovables, incluso se apunta la posibilidad de sustituir la autorización por la mera notificación al organismo competente a la hora de instalar

equipos descentralizados de menor envergadura para producir energía procedente de fuentes renovables; y a la necesidad de impulsar el uso de fuentes de energía renovables en la edificación, en concreto se impone que para el 31 de diciembre de 2020 los edificios nuevos deben ser de consumo casi nulo, exigencia que se adelante dos años para los edificios públicos.

Así, la Directiva reconoce expresamente la importancia del fomento de energía procedente de fuentes renovables y las ventajas de la producción descentralizada, ya en sus considerandos:

*(1) El control del consumo de energía en Europa y la mayor utilización de la energía procedente de fuentes renovables, junto con el ahorro energético y una mayor eficiencia energética, constituyen una parte importante del paquete de medidas necesarias para reducir las emisiones de gases de efecto invernadero y para cumplir el Protocolo de Kioto de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático, y otros compromisos comunitarios e internacionales, con vistas a la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero más allá de 2012. Asimismo, estos factores pueden desempeñar un papel importante para fomentar la seguridad del abastecimiento energético, el desarrollo tecnológico y la innovación y ofrecer oportunidades de empleo y desarrollo regional, especialmente en zonas rurales y aisladas.*

*(6) Es conveniente apoyar la fase de demostración y comercialización de las tecnologías descentralizadas de producción de energía renovable. El cambio hacia la producción descentralizada de energía entraña numerosas ventajas, tales como la utilización de fuentes locales de energía, una mayor seguridad del suministro local de energía, trayectos de transporte más cortos y menores pérdidas en la transmisión de la energía. Dicha*

*descentralización fomenta también el desarrollo y la cohesión de la comunidad, al facilitar fuentes de ingresos y crear empleo a escala local.*

Se ha presentado recientemente una propuesta de modificación de esta Directiva en la que se incluye específicamente un artículo que hace referencia a los autoconsumidores de energías renovables (COM (2016) 767 final, artículo 21).

- Directiva 2012/27/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de octubre de 2012, relativa a la eficiencia energética, por la que se modifican las Directivas 2009/125/CE y 2010/30/UE, y por la que se derogan las Directivas 2004/8/CE y 2006/32/CE.

El objeto de la Directiva es establecer un marco común de medidas para el fomento de la eficiencia energética dentro de la Unión a fin de asegurar la consecución del objetivo principal de eficiencia energética de la Unión de un 20 % de ahorro para 2020, y a fin de preparar el camino para mejoras ulteriores de eficiencia energética más allá de ese año.

En ella se establecen normas destinadas a eliminar barreras en el mercado de la energía y a superar deficiencias del mercado que obstaculizan la eficiencia en el abastecimiento y el consumo de energía. Asimismo, se dispone el establecimiento de objetivos nacionales orientativos de eficiencia energética para 2020.

En esta Directiva también se insta a promover instalaciones de cogeneración con el objeto de fomentar la generación distribuida de energía, tener en cuenta la existencia de productores pequeños y medianos a la hora de revisar los procedimientos administrativos para obtener permisos de construcción de instalaciones de cogeneración o de redes asociadas, y facilitar el acceso a la red de electricidad producida mediante cogeneración de

alta eficiencia, especialmente en el caso de las unidades de microgeneración y generación a pequeña escala.

- Directiva 2010/31/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de mayo de 2010, relativa a la eficiencia energética de los edificios.

Tal y como se manifiesta en su considerando tercero, *el 40 % del consumo total de energía en la Unión corresponde a los edificios. El sector se encuentra en fase de expansión, lo que hará aumentar el consumo de energía. Por ello, la reducción del consumo de energía y el uso de energía procedente de fuentes renovables en el sector de la edificación constituyen una parte importante de las medidas necesarias para reducir la dependencia energética de la Unión y las emisiones de gases de efecto invernadero. Las medidas adoptadas para reducir el consumo de energía en la Unión permitirán, junto con un mayor uso de la energía procedente de fuentes renovables, que la Unión cumpla el Protocolo de Kyoto de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático (CMNUCC), así como su compromiso a largo plazo de mantener el aumento de la temperatura global por debajo de 2 °C y su compromiso de reducir, para 2020, las emisiones totales de gases de efecto invernadero en un 20 % como mínimo con respecto a los niveles de 1990 y en un 30 % en el caso de lograrse un acuerdo internacional. La reducción del consumo de energía y un mayor uso de la energía procedente de fuentes renovables desempeñan asimismo un papel importante a la hora de fomentar la seguridad del abastecimiento energético y el desarrollo tecnológico y de ofrecer oportunidades de empleo y desarrollo regional, especialmente en zonas rurales.*

Podemos afirmar que el autoconsumo de energía eléctrica derivado del uso de fuentes de energías renovables integradas en la edificación constituye una medida de ahorro y eficiencia energética<sup>20</sup>.

- Directiva 2009/72/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad.

Contiene referencias al autoconsumo eléctrico, generación distribuida: se insta a los Estados miembros a fomentar la modernización de las redes de distribución introduciendo redes inteligentes que promuevan la generación descentralizada, se prevé la posibilidad de eximir de obligaciones que constituirían una carga administrativa innecesaria cuando se trate de una red de distribución cerrada primordialmente para el uso del propietario de la red, se insiste en que los procedimientos de autorización no deben constituir una carga administrativa desproporcionada en relación con el tamaño y su repercusión en los productores de electricidad, y se incide en el importante papel que juega la generación descentralizada de energía eléctrica para garantizar un suministro estable de electricidad.

- Directrices sobre ayudas estatales en materia de protección del medio ambiente y energía 2014-2020 (2014/C 200/01).

La Comisión Europea ha puesto en marcha un plan para crear en Europa una Unión de la Energía y así garantizar que los ciudadanos y las empresas de la UE tengan un suministro

---

<sup>20</sup> GONZÁLEZ RÍOS, I. "El autoconsumo eléctrico: hacia un marco normativo propio", La regulación de las energías renovables ante el cambio climático, ALENZA GARCÍA, J.F (Dir), Aranzadi, 2014, págs. 162-163.



energético seguro, asequible y respetuoso con el clima. Aunque no vamos a insistir en esto, me gustaría reiterar en este punto el compromiso de la Unión Europea para dotar a Europa de una economía sostenible, con bajas emisiones de carbono y respetuosa del medio ambiente, que lidere la producción de energías renovables la lucha contra el calentamiento global<sup>21</sup>.

El 25 de febrero de 2015, la Comisión Europea lanzó la Estrategia marco para lograr la Unión Energética, concibiéndose como uno de los pilares de la Unión Europea.

El objetivo último que persigue la Comisión Europea es lograr una menor dependencia de ciertos suministradores y fuentes de energía ajenos a la Unión Europea, así como un mercado más competitivo y accesible para los consumidores, y que sirva igualmente para la generación de puestos de trabajo, la atracción de inversiones y el cumplimiento de los objetivos medioambientales, con especial atención a la reducción de emisiones de gases efecto invernadero y la transición hacia una economía con reducidos niveles de carbono<sup>22</sup>.

Los objetivos sobre los que se asienta la Unión Energética se pueden resumir en los siguientes: seguridad del suministro, mercado interior de la energía, eficiencia energética, descarbonización de la economía e investigación, innovación y competitividad. Para conseguir estos objetivos, el papel de las energías renovables es fundamental.

La Unión de la Energía se basa en otras iniciativas de la actual política energética de la UE, como el marco energético y climático para 2030 y la estrategia de seguridad energética.

---

<sup>21</sup>[https://europa.eu/european-union/topics/energy\\_es](https://europa.eu/european-union/topics/energy_es)

<sup>22</sup> ANTÓN VEGA, D., “La Unión Energética, el nuevo pilar de la Unión Europea”, Diario de la Ley, nº 8515, Sección Tribuna, 9 de abril de 2015, Editorial La Ley, págs. 1-3.

La Unión Europea se ha fijado objetivos de clima y energía para 2020, 2030 y 2050, que expondré a continuación.

Objetivos para 2020:

- reducir las emisiones de gases de efecto invernadero un 20%, como mínimo, respecto a los niveles de 1990
- obtener un 20% de la energía a partir de fuentes renovables
- mejorar la eficiencia energética en un 20%.

Objetivos para 2030:

- 40% de reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero
- al menos 27% de energías renovables
- aumento de la eficiencia energética en un 27-30%
- 15% de interconexión eléctrica (es decir, el 15% de la electricidad generada en la UE debe poder transportarse a otros Estados miembros).

Objetivo para 2050:

80-95% de reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero respecto a los niveles de 1990<sup>23</sup>.

Parece que la UE está avanzando adecuadamente para alcanzar los objetivos de 2020:

- Los gases de efecto invernadero se redujeron un 18% entre 1990 y 2012.
- La cuota de las energías renovables pasó del 8,5% en 2005 al 14,1% en 2012.

---

<sup>23</sup> [https://europa.eu/european-union/topics/energy\\_es](https://europa.eu/european-union/topics/energy_es)

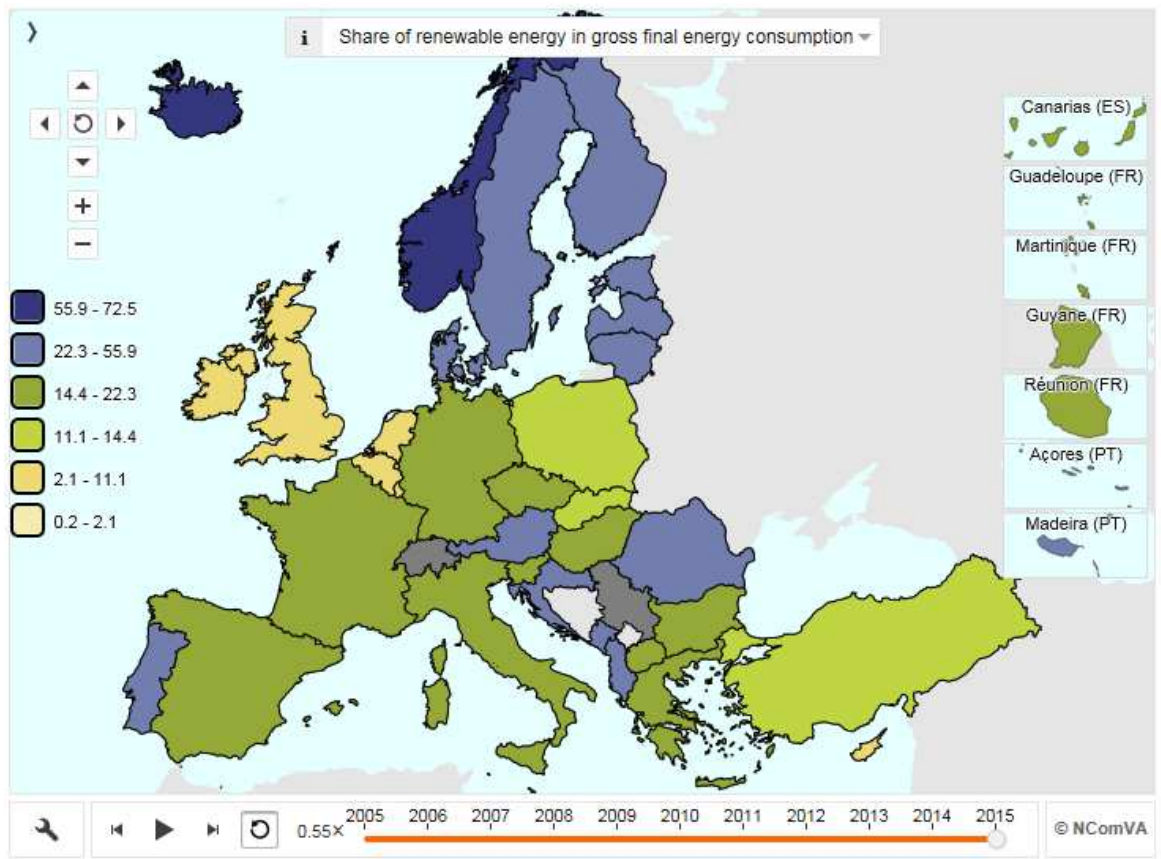
- Se prevé que para 2020 la eficiencia energética experimente una mejora del 18–19%. Este porcentaje es algo inferior al 20% establecido, pero podremos alcanzar ese objetivo si los Estados miembros aplican toda la legislación europea necesaria.

Para apoyar estos objetivos, la Unión Europea ratificó formalmente el Acuerdo de París el 5 de octubre, lo que permitió que entrara en vigor el 4 de noviembre de 2016.

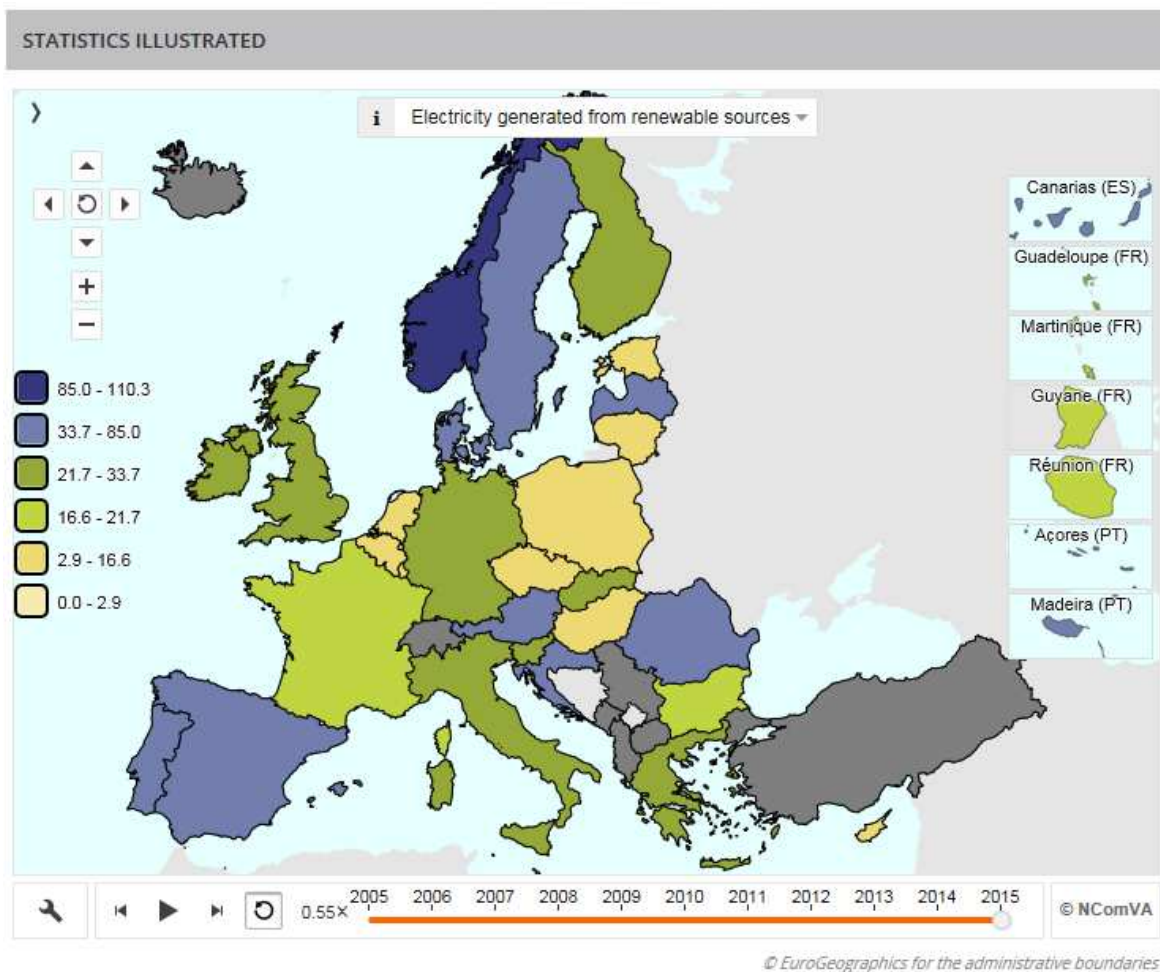
También me gustaría destacar la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo, al Comité de las Regiones y al Banco Europeo de Inversiones "Estrategia Marco para la Unión de la Energía resiliente con una política climática prospectiva" COM/2015/080/final y el paquete "Energía limpia para todos los europeos" aprobado el 30 de noviembre de 2016. En esta estrategia se incluye el aumento de la cuota de energías renovables.

En los gráficos que acompaño a continuación, se puede observar el consumo de energías renovables en Europa. En el primero se representa la proporción de energías renovables en relación con el consumo final de energía (no sólo eléctrica) en 2015; y en el segundo gráfico, la electricidad generada a partir de fuentes de energía renovables también en 2015.

Estos gráficos nos sirven también para confirmar, como reiteraremos a lo largo de este trabajo, que España utiliza mayor proporción de fuentes renovables en el sector eléctrico que en otros sectores de producción.



© EuroGeographics for the administrative boundaries



En relación directa con el autoconsumo eléctrico, la Comisión Europea se refiere sin titubeos a la figura del “prosumidor”<sup>24</sup> como expresión paradigmática del nuevo protagonista en el mundo energético. Los hasta ahora consumidores pasivos de energía pasan a convertirse en los productores de la propia energía que consumen (o parte de ella) empleando fuentes de energía renovables. Y esa independencia del sistema eléctrico, siquiera parcial, se traduce en una reducción de los costes de la factura eléctrica.

Existen numerosas referencias al autoconsumo eléctrico aunque no se utiliza este término como tal sino otros: generación distribuida, productores independientes, producción

<sup>24</sup> Documento de la Comisión Europea “Best practices on Renewable Energy Self-consumption”, SWD (2015)141 final, Bruselas pág. 2.

descentralizada, simplificación de autorizaciones y obligaciones administrativas, redes de distribución cerrada y redes inteligentes, a la necesaria mejora del rendimiento energético de los edificios mediante la integración de las energías renovables y al impulso de la cogeneración, etc. Todo dentro de la finalidad que persiguen las Directivas comunitarias de fomento de las energías renovables y de la eficiencia energética<sup>25</sup>.

A pesar de la incuestionable contribución de la generación distribuida y el autoconsumo de energía eléctrica al cumplimiento de los objetivos y fines específicos en materia energética establecidos a nivel europeo, lo cierto es que no es posible hablar de la existencia de previsiones explícitas sobre generación distribuida ni el autoconsumo en el articulado de las directivas europeas (sólo en la propuesta de modificación de la Directiva 2009/28/CE, que acabo de señalar). Esto se traduce en la ausencia de objetivos de carácter vinculante para los Estados miembros en este ámbito y, en consecuencia, se impide la posibilidad de invocar el Derecho Europeo respecto de este campo de actuación en relación con la actividad normativa de los Estados miembros.

La Comisión Europea está prestando en la actualidad una atención creciente al autoconsumo de energía eléctrica mediante instrumentos de softlaw y, más concretamente, a la necesidad de dotar a los consumidores de energía eléctrica de los mecanismos necesarios para beneficiarse de esta práctica. En esta línea, destacamos la estrategia de la Comisión Europea para la Unión de la Energía<sup>26</sup>, publicada en febrero de 2015, en la que se apuesta de forma clara por fortalecer la posición de los consumidores dentro del mercado europeo de la energía, aludiendo expresamente a la necesidad de “empoderar” a los consumidores energéticos y a la necesidad también de que los ciudadanos asuman “la

---

<sup>25</sup> GONZÁLEZ RÍOS, I. “El autoconsumo eléctrico: hacia un marco normativo propio”, La regulación de las energías renovables ante el cambio climático, ALENZA GARCÍA, J.F (Dir), Aranzadi, 2014, pág. 161.

<sup>26</sup> Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo, al Comité de las Regiones y al Banco Europeo de Inversiones “Estrategia Marco para una Unión de la Energía resiliente con una política climática prospectiva”, COM/2015/080 final.

transición energética, aprovechen las nuevas tecnologías para reducir sus facturas y participen activamente en el mercado”<sup>27</sup>.

Junto a los objetivos para lograr la Unión de la Energía, la Comisión Europea ha publicado en julio de 2015 un “paquete energético”<sup>28</sup> que, entre otras cosas, configura el autoconsumo de energía eléctrica como un campo de actuación que contribuye de forma clara a promover la transición energética hacia un mercado flexible y con una fuerte presencia de energía producida a partir de fuentes renovables. En los diferentes instrumentos que conforman ese paquete, la Comisión Europea otorga a los consumidores energéticos un papel proactivo, en el que ya no solo deben estar bien informados sobre su consumo y facturación o poseer la capacidad de cambiar fácilmente de suministrador, sino que además han de tener libertad para producir y consumir su propia energía en condiciones justas, reduciendo su factura eléctrica y ahorrando dinero<sup>29</sup>.

Dentro del “paquete energético” de la Comisión, julio 2015, se aborda expresamente el autoconsumo de energía eléctrica en el ámbito de la comunicación de la Comisión denominada “Delivering a new deal for energy consumers”, a la que acompaña el ya citado documento de la Comisión Europea “Best practices on Renewable Energy Self-consumption”, en el que se incorporan una serie de recomendaciones, “mejores prácticas”, de la Comisión con el fin de fomentar el autoconsumo de energía eléctrica, teniendo en cuenta la regulación sobre autoconsumo existente en algunos Estados miembros. Estas

---

<sup>27</sup> GALÁN SOSA, J., “El prosumidor como nuevo sujeto en el sector eléctrico: propuestas de mejora para la regulación del autoconsumo de energía eléctrica”. CEF Legal. Revista Práctica de Derecho, Noviembre 2016, núm. 190, págs.136-137.

<sup>28</sup> Consultado en [www.ec.europa.eu/energy/](http://www.ec.europa.eu/energy/) . Iniciativas presentadas por la Comisión Europea en el seno de la Unión de la Energía, que incluyen tanto comunicaciones a otras instituciones europeas como informes y documentos de análisis, encaminados a ofrecer un nuevo acuerdo para los consumidores de energía, rediseñar el mercado europeo de la electricidad, actualizar el etiquetado de eficiencia energética y revisar el régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión Europea.

<sup>29</sup> Hoja informativa de la Comisión Europea “Nuevo diseño del mercado de la electricidad y un nuevo acuerdo para los consumidores”, 15 de julio de 2015.

recomendaciones están enfocadas a instalaciones que emplean fuentes de energía renovables con una potencia inferior a 500kw.<sup>30</sup>

La Comisión Europea realiza sus recomendaciones sobre autoconsumo atendiendo a los siguientes bloques:

1) Ahorro que conlleva el autoconsumo.

La Comisión llama la atención sobre los beneficios que representa el autoconsumo especialmente en lo que se refiere al ahorro de la factura eléctrica, ya que a través de esta práctica los consumidores pueden producir su propia energía en lugar de adquirirla de la red.

La reducción de los costes eléctricos y la autosuficiencia energética se incrementa en el caso de que exista una adecuación entre los picos de demanda energética y las horas de mayor producción de la instalación de generación, lo que beneficia, sobre todo, a los consumidores comerciales que suelen tener mejores patrones de consumo energético.

Se destacan los siguientes aspectos de interés<sup>31</sup>:

-La alusión de la Comisión al potencial que representa la generación de energía renovable en bloques de apartamentos y su posibilidad de desarrollo si se permite el autoconsumo en este tipo de edificaciones.

---

<sup>30</sup> GALÁN SOSA, J., "El prosumidor como nuevo sujeto en el sector eléctrico: propuestas de mejora para la regulación del autoconsumo de energía eléctrica". CEF Legal. Revista Práctica de Derecho, Noviembre 2016, núm. 190, pág.137.

<sup>31</sup> GALÁN SOSA, J., "El prosumidor como nuevo sujeto en el sector eléctrico: propuestas de mejora para la regulación del autoconsumo de energía eléctrica". CEF Legal. Revista Práctica de Derecho, Noviembre 2016, núm 190, págs.138 y ss.



-La necesidad de desarrollar modelos de financiación que faciliten el acceso al autoconsumo con independencia del nivel de renta, incluyendo programas especiales para los consumidores vulnerables de energía eléctrica.

-La llamada a reducir las barreras administrativas y la simplificación de los procedimientos de autorización de instalaciones de autoconsumo, permitiendo la instalación de los equipos de pequeña potencia mediante la simple notificación (en relación con el considerando 43 de la Directiva 2009/28/CE).

## 2) Hacia la flexibilidad de la demanda.

La Comisión señala que el incremento de la energía autoconsumida se encuentra ligado a la flexibilidad en la demanda energética, la cual puede lograrse a través de dos medidas principales:

-Respuesta de la demanda. Se trata de que los autoconsumidores adapten su demanda energética a su capacidad de producción, evitando picos de consumo en los momentos en que las instalaciones generan menos electricidad, para lo cual puede ser de utilidad el uso de dispositivos o electrodomésticos inteligentes.

-El almacenamiento energético. La instalación por los autoconsumidores de sistemas de almacenamiento –baterías o sistemas térmicos de acumulación- contribuye a que la energía generada en momentos de baja demanda energética se aproveche cuando la demanda energética se incrementa.

Este bloque concluye con las siguientes recomendaciones de la Comisión: establecer procedimientos de autorización simplificados (como notificación en el caso de las instalaciones renovables de pequeña escala), permitir el almacenamiento descentralizado de la energía generada, promover la flexibilidad de la demanda a través de incentivos

como señales del precio, y el fomento de contadores inteligentes que permitan la participación de los consumidores en el mercado mayorista.

### 3) Contribución a los costes del sistema.

La contribución de los autoconsumidores a sufragar los costes del sistema eléctrico por la energía producida por ellos mismos constituye una de las cuestiones principales y más complejas de la regulación de esta práctica.

La Comisión Europea se hace eco de esta problemática indicando que, por una parte, la exención de la contribución a los costes del sistema eléctrico de la energía autoconsumida puede ser comprensible para el caso de que esa energía generada por el propio consumidor no toque la red pública.

Sin embargo, para el caso de que ello no sea así (lo que ocurre salvo en el caso de las instalaciones aisladas), la Comisión destaca que los costes del sistema no se ven reducidos y manifiesta la existencia de una preocupación en el sentido de que la generalización del autoconsumo pueda ir ligada a una reducción de los ingresos del sistema eléctrico que se refleje de forma negativa en la factura eléctrica del conjunto de consumidores. La Comisión Europea afirma que es preciso poner en relación los incrementos sobre la factura eléctrica que son atribuidos al autoconsumo con aquellos provocados por otros sectores. Se hace referencia a que en algunos Estados miembros se ofrecen tarifas subvencionadas a la gran industria que pueden ser muy superiores al incremento de los costes que son comúnmente atribuidos al autoconsumo. En el caso de nuestro país, un ejemplo cercano a lo apuntado por la Comisión Europea se encuentra en el servicio de interrumpibilidad, consistente en la remuneración a los grandes consumidores de electricidad por la reducción de su consumo energético ante una orden dada por el operador del sistema en momentos puntuales de alta demanda eléctrica. De acuerdo con lo establecido en el

artículo 13.2 de la Orden IET/2013/2013, de 31 de octubre, por la que se regula el mecanismo competitivo del servicio de demanda de interrumpibilidad, se trata de un coste a satisfacer por los consumidores finales de energía.

En este bloque, la Comisión acota sus recomendaciones a que el establecimiento de cargos para sufragar dichos costes se base en criterios objetivos y no discriminatorios, reflejando de manera proporcional el impacto del consumidor en la red eléctrica. La razón por la que institución europea realiza unas recomendaciones tan limitadas sobre este aspecto económico de tanta relevancia se debe, como así se explica con detalle en el documento de referencia, a las importantes diferencias que existen entre las diferentes estructuras tarifarias de los Estados miembros (dos modelos básicamente, aunque existen modelos híbridos como en el caso de España o Italia: uno basado en la capacidad, potencia utilizada por el consumidor en cada momento, y otro basado en los pagos por volumen de energía consumida), concluyendo que no existe una única solución posible.

Las mejores prácticas recomendadas por la Comisión en este apartado se refieren a lo siguiente: evitar el establecimiento de cargos discriminatorios para las instalaciones de autoconsumo; asegurar que las futuras reformas en relación con las tarifas eléctricas promuevan objetivos renovables y de eficiencia energética, se basen en criterios objetivos y no discriminatorios y reflejen el impacto de los consumidores en la red eléctrica al tiempo que garantizan la suficiencia financiera del sistema; asegurar condiciones predecibles en la revisión de los costes asociados a la red; y para el caso de que resulten necesarias modificaciones en la estructura de la tarifa, debe garantizarse la estabilidad para las inversiones previas en proyectos de autoconsumo.

#### 4) Remuneración de la energía vertida a la red.

Junto a la contribución de los autoconsumidores a los costes del sistema eléctrico, la remuneración de la energía producida mediante autoconsumo que no se consume y es exportada a la red eléctrica constituye el otro gran aspecto económico en la regulación del autoconsumo de energía eléctrica, ya que en el caso de los autoconsumidores domésticos es habitual que no se utilice la totalidad de la energía generada y el excedente sea inyectado en la red eléctrica.

La Comisión Europea toma en consideración tres modelos distintos en relación con la remuneración de la energía exportada a la red:

-Autoconsumo y feed-in tariff. Bajo este modelo se premia al consumidor por aquella energía no autoconsumida que es vertida a la red a través de una tarifa especial. No obstante, para fomentar que los “prosumidores” consuman la energía que ellos mismos producen, la Comisión indica que es habitual bajo este sistema que sólo se pueda recibir una prima en la tarifa por encima de un porcentaje dado de energía autoconsumida.

-Balance neto. Es un marco regulatorio bajo el cual el exceso de la electricidad que es vertido a la red puede ser compensado con posterioridad por el “prosumidor”, en aquello momento en que su instalación no produzca energía o la energía producida no sea suficiente. Los “prosumidores” utilizan la red pública como apoyo para verter el exceso de energía producida en un momento dado y compensar esa energía en el futuro.

Desde la perspectiva del consumidor, el balance neto es atractivo y fácil de implementar y de entender, sin embargo, la contrapartida se encuentra en los riesgos económicos que para el sistema implica este modelo, ya que el mismo no refleja la variación del precio de la electricidad entre diferentes periodos temporales.

Los autoconsumidores cuentan con un sistema de almacenamiento artificial que les permite verter la energía en un momento dado y compensarla en otro distinto, con independencia de las variaciones que el precio de la electricidad haya experimentado. En relación con ello la Comisión apunta que un número creciente de Estados, en Europa y también Estados Unidos, han puesto diferentes tipos de limitaciones a los programas de balance neto.

Apunta que una alternativa al balance neto puede ser el enfoque net billing puesto en práctica en Italia, de acuerdo con el cual la energía vertida a la red pública es retribuida o compensada en el siguiente periodo con base en un valor determinado (al precio del mercado minorista).

-Autoconsumo y valoración de la energía a precio de mercado. El último modelo apuntado por la Comisión Europea parte de la base de que, a medida que se profundice en la reforma del diseño del mercado de la electricidad, será posible cumplir con una premisa básica del mercado como es que la energía producida mediante autoconsumo que se vierta en la red sea remunerada a precio de mercado. Afirma que este enfoque puede ser el más sostenible<sup>32</sup> desde el punto de vista regulatorio y también puede ser atractivo desde el punto de vista del consumidor, especialmente para consumidores comerciales e industriales que pueden alcanzar altos niveles de autoconsumo.

La Comisión advierte de la necesidad de contar con una mayor investigación para evaluar las implicaciones de este modelo en la viabilidad financiera del sistema de autoconsumo para consumidores residenciales.

---

<sup>32</sup> Directrices de la Comisión Europea de 2014 sobre ayudas estatales en materia de protección del medio ambiente y energía 2014-2020. En ellas se concibe como escenario idóneo la integración de las instalaciones de producción de energía a partir de fuentes renovables en el mercado y la reducción de ayudas públicas.

Las recomendaciones de la Comisión en este bloque son: monitorizar el desarrollo del mercado y los impactos en el sistema para garantizar eficiencias en los costes y evitar sobre compensaciones; dar preferencia al autoconsumo sobre los esquemas de balance neto; limitar el balance neto a fases iniciales de implantación del autoconsumo y llevar a cabo una revisión constante y transparente; evitar cambios retroactivos para apoyar los proyectos de autoconsumo existentes para garantizar la seguridad de las inversiones; y la introducción gradual de la exposición en el mercado a corto plazo mediante la valoración de los excedentes de electricidad vertidos a la red a precios mayoristas.

El documento de la Comisión finaliza con unas escuetas conclusiones en las que se anima a los Estados miembros a anticiparse a la práctica emergente del autoconsumo y con dos anexos en los que sintetizan las regulaciones sobre autoconsumo puestas en prácticas en distintos ordenamientos nacionales.

Estas recomendaciones se caracterizan por la prudencia en lo que se refiere al autoconsumo y evidencian la preocupación de la institución europea porque la implementación de determinados modelos de regulación pueda traducirse en una reducción de los ingresos para atender los costes del sistema y porque la aplicación de un esquema de balance neto conlleve distorsiones en relación con el precio de la energía eléctrica. Todo ello debe ponerse en relación con el cambio de enfoque de la Comisión Europea a partir del año 2014, tendente a integrar las energías renovables en el mercado y a reducir las subvenciones públicas para su fomento<sup>33</sup>.

---

<sup>33</sup> GALÁN SOSA, J., “El prosumidor como nuevo sujeto en el sector eléctrico: propuestas de mejora para la regulación del autoconsumo de energía eléctrica”. CEF Legal. Revista Práctica de Derecho, Noviembre 2016, núm. 190, pág.140-143.

En cuanto a la política fiscal medioambiental, que desarrollaremos con más detalle en el capítulo de la Fiscalidad, podemos afirmar que los efectos de la política europea son muy limitados.

Aunque se reconoce que la fiscalidad constituye un factor clave en el fomento de las energías renovables, porque sin la intervención pública no es posible la consecución de los objetivos de la UE en esta materia, la competencia exclusiva de los Estados en materia fiscal y el requisito de la unanimidad en la aprobación de la regulación en esta materia, hacen muy difícil la puesta en marcha de medidas eficaces para lograr una mayor eficiencia energética y protección del medio ambiente a través de mecanismos fiscales.

La Directiva 2003/96/CE, de reestructuración del sistema de la Unión Europea de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, tiene como principal finalidad de contribuir a un adecuado funcionamiento del mercado interior mediante la ampliación del elenco de los productos gravados sujetos a armonización, y relega el interés medioambiental, dejándolo a la libertad de los Estados, que podrán dotar a sus políticas fiscales de instrumentos suficientes para favorecer dichas energías (artículo 15 de la Directiva).

Este escenario es completamente diferente al de la Propuesta de Directiva, de 13 de abril de 2011, que modificaría la Directiva 2003/96/CE, y que de momento sigue en suspenso. A través de esta Propuesta, se crea un marco adaptado a la fiscalidad de las energías renovables y apuesta decididamente por la imposición sobre CO<sub>2</sub>, al desdoblar la imposición mínima de los productos energéticos en el contenido energético de cada uno de ellos y no en su volumen como se hace ahora y a niveles de emisiones de CO<sub>2</sub>.

### **2.3 Política energética y medioambiental en España.**

El marco jurídico de las energías renovables en España parte de la normativa comunitaria existente en esta materia, con la que debería ser consecuente, principalmente la Directiva 2009/28/CE a la que ya nos hemos referido. El hecho de que no exista una armonización legislativa al respecto hace que la normativa tanto comunitaria como nacional presente numerosos problemas a la hora de ser puesta en práctica por parte de los Estados.

Esta falta de armonización eficaz podría solventarse con disposiciones vinculantes por parte de la Unión Europea para las diferentes legislaciones nacionales, sobre todo respecto a los sistemas de apoyo existentes, que permitiría que este tipo de políticas no se dejen al arbitrio de los poderes fácticos o grupos de presión.

Podemos afirmar que no existe una política energética y medioambiental congruente ni estable en nuestro país. Y esto se reflejará también en la falta de política fiscal medioambiental.

La falta de directrices en esta materia no dan respuesta a los problemas y necesidades del país: alta dependencia energética, pérdida de competitividad en sus precios energéticos en los últimos años respecto a Europa y obligatoriedad de cumplimiento de los compromisos adquiridos en materia medioambiental. A pesar de ello, podemos destacar que en el ámbito eléctrico contamos con un parque de generación eléctrica muy diversificado en cuanto a tecnologías y fuentes de energía primaria, con una proporción bastante elevada de fuentes de energía renovables<sup>34</sup>.

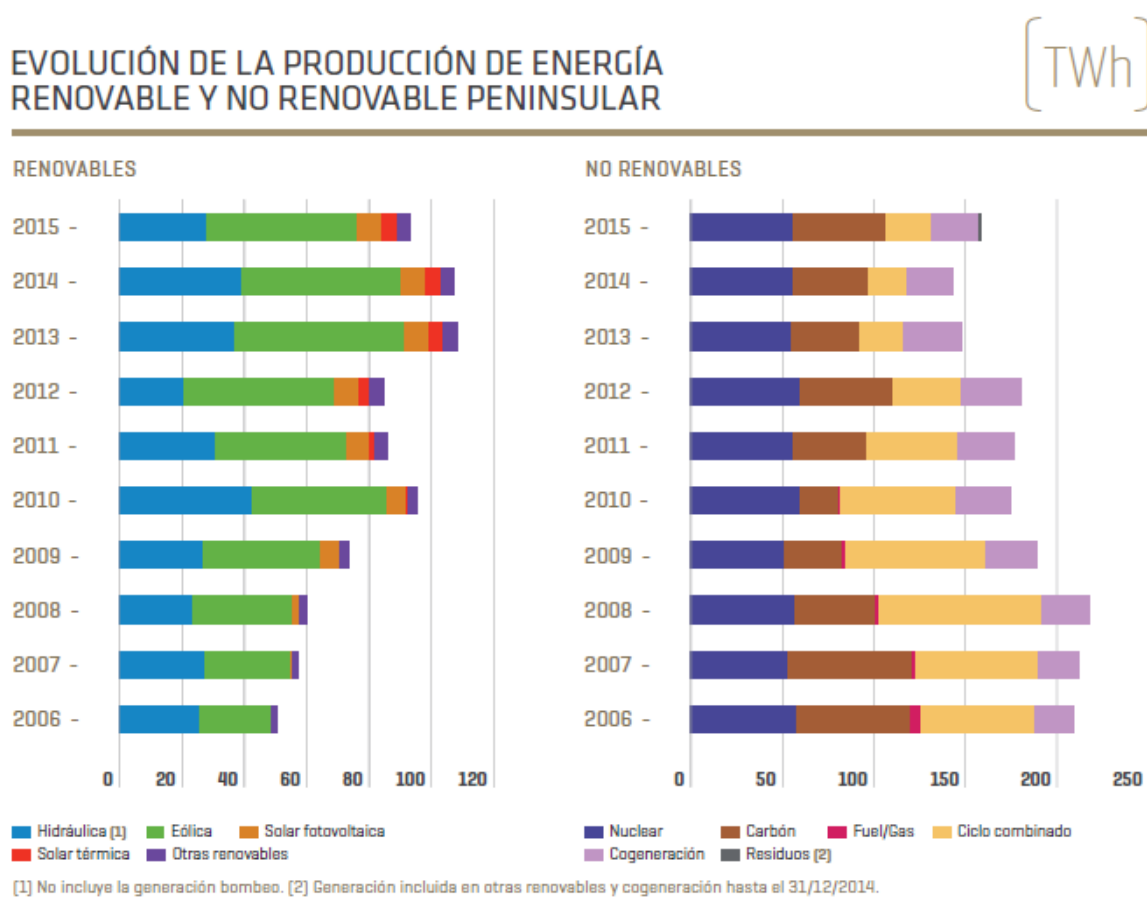
---

<sup>34</sup> PEREA SOLANO, B., ZATARAIN A., CAÑIZARES, E., MONREAL A., "Los instrumentos fiscales en el sector eléctrico", BECKER.F, CAZORLA, L.M., MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, págs. 86 y ss.



Es cierto que España ha aprobado el Plan de Acción Nacional de energías renovables de España (PANER) 2011 – 2020, de 30 de junio de 2010 para conseguir los objetivos nacionales fijados en la Directiva 2009/28/CE pero se requiere un mayor impulso y, sobre todo, buscar coherencia en las medidas adoptadas a todos los niveles competenciales .

En este gráfico vemos la evolución de la producción de energía renovable en España (península), sin distinguir entre los distintos sectores:



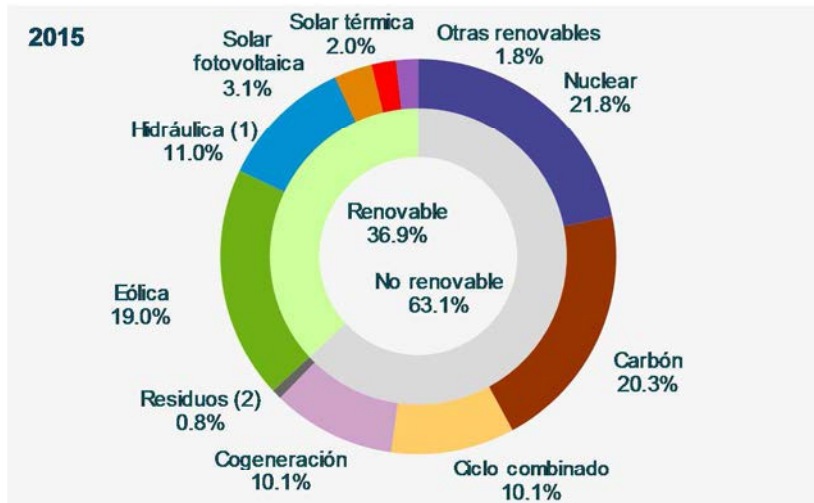
Fuente: Red eléctrica

En los siguientes gráficos, ya se especifica en el ámbito del sector eléctrico:

## Producción de energía eléctrica

### Estructura de generación anual de energía eléctrica peninsular 2015

%

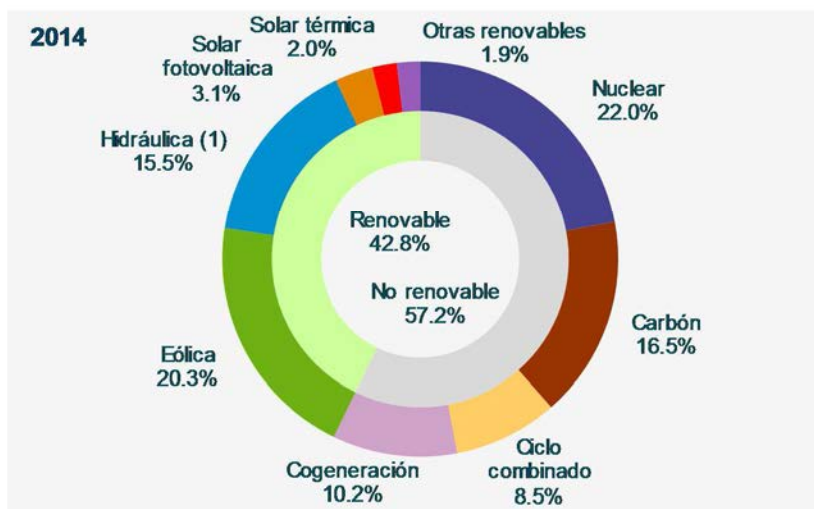


<sup>(1)</sup> No incluye la generación de bombeo.

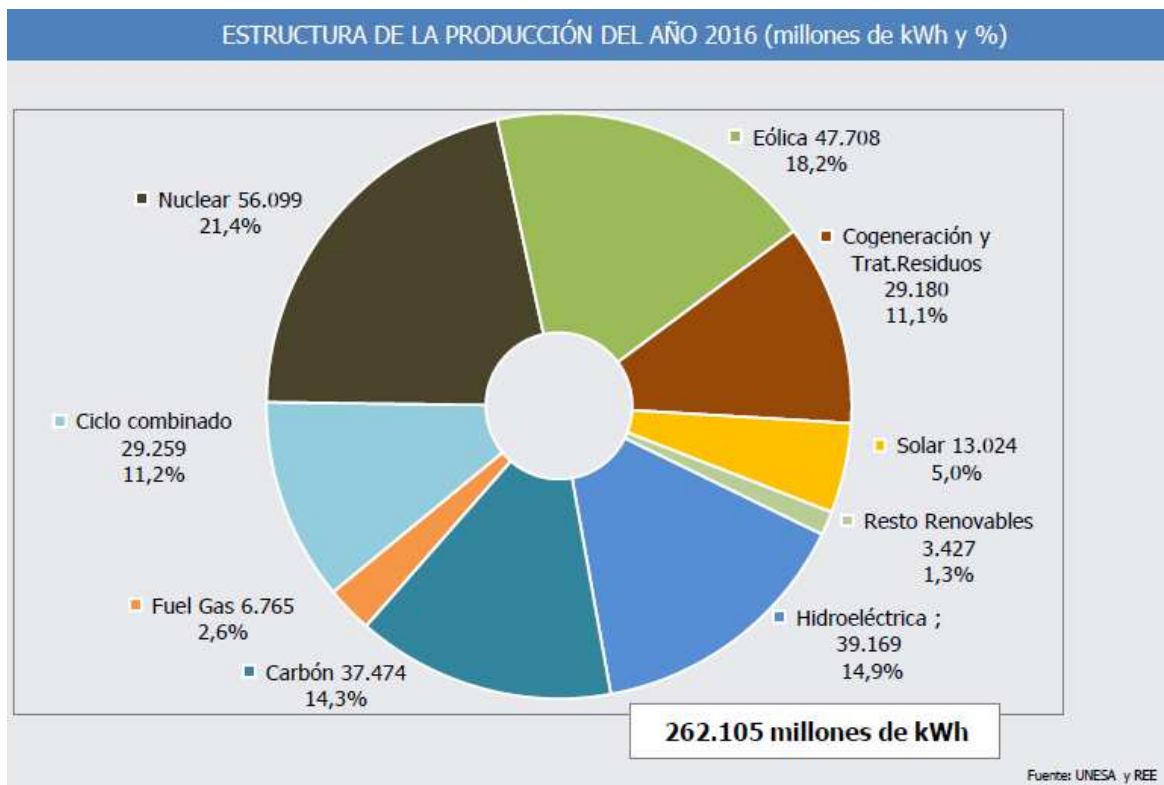
<sup>(2)</sup> Generación incluida en otras renovables y cogeneración hasta el 31/12/2014.

### Estructura de generación anual de energía eléctrica peninsular 2014

%



<sup>(1)</sup> No incluye la generación de bombeo.



La Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, introdujo esquemas de mercado en las actividades de generación y comercialización de la energía eléctrica, aunque mantuvo el transporte y la distribución como negocios regulados debido a su connotación de monopolios naturales. Se modificó el concepto de régimen especial (evacuación de energía eléctrica a las redes de distribución y transporte procedente de residuos, biomasa, hidráulica, eólica, solar y cogeneración, con una potencia instalada menor a 50MW, que contaba con un carácter retributivo y normativo distinto de aquellas centrales que participan en el mercado mayorista pool), al que se acogían la mayor parte de las instalaciones de generación distribuida en España, salvo raras excepciones.

El Estado español fijó en un primer momento un régimen de subvenciones a las energías renovables excesivamente rígido y generoso pero la solución no resultó ser la adecuada ni

en el fondo ni, sobre todo, en la forma, ya que sin seguridad jurídica no hay actividad económica estable. El Estado no supo crear un sistema lo suficientemente flexible como para haber conjugado los dos principios en juego: fomento de las energías renovables y establecimiento de criterios claros y ciertos que permitiesen al Estado corregir una situación como la actual, en la que se conjugan varios factores como el desarrollo tecnológico que abarata la producción de la energía, bajada del consumo eléctrico coincidiendo con crisis económica, etc.

La energía de origen solar y eólica disfrutó de unos incentivos económicos muy atractivos, mediante un sistema de primas que incentivó cuantiosas inversiones y hasta 2008 España se posicionó como uno de los países pioneros en el mercado mundial de renovables junto con Alemania. A través de los distintos Planes de Energías Renovables, nuestro país fue diseñando una importante estrategia de fomento, que nos ayudó a reducir la dependencia exterior, asegurar el suministro de electricidad y cumplir con el Protocolo de Kyoto reduciendo las emisiones de CO<sub>2</sub>. La inversión en energías renovables se presentó por los sucesivos Gobiernos como una cuestión prioritaria, con el fin de fomentar el abastecimiento energético verde frente a otros sectores energéticos tradicionales y poco diversificados, sobre los que han existido siempre sospechas de abuso de posición monopolística.

El RD 661/2007 de 25 de mayo, por el que se regula la actividad de producción de la energía eléctrica en régimen especial, permitía dos opciones de venta de energía: a) ceder la electricidad al sistema a través de la red de transporte o distribución, percibiendo por ella una tarifa regulada, única para todos los períodos de programación, expresada en céntimos de euro por kilovatio-hora; b) vender la electricidad libremente en el mercado, bien a través del sistema de oferta gestionado por el operador de mercado, mediante el sistema de contratación bilateral o a plazo o a través de una combinación de ellos. En este

caso, el precio de la venta de la electricidad era el precio que resultaba en el mercado organizado o el precio libremente negociado por el titular de la instalación, sin percibir ninguna prima.

Ante esta rentabilidad razonable asegurada, se crearon importantes expectativas, lo que atrajo a muchos pequeños inversores privados españoles y a grandes inversores internacionales. Al no establecer con claridad un límite de potencia a instalar anunciando que se establecería más adelante, produjo un efecto llamada y se superó con creces los objetivos tan sólo cuatro meses después.

Reiterar que durante el año 2008 España se convirtió en el primer mercado fotovoltaico del mundo, con 2661 MW instalados, un 385% más que en 2007, superando a Alemania, tradicional líder internacional en implantación de la energía solar. A diferencia de Alemania, el crecimiento en España no se ha producido de modo sostenible. Un ejemplo de este crecimiento no sostenible es que el Plan de Fomento de Energía Renovable (PER) 2005-2010 aspiraba a conectar 371 MW al final de la década y en 2010 había en España casi 10 veces más de potencia instalada, puesto que sumaban los 3354 MW.

A partir de ese momento, las primas se han ido actualizando a la baja, hasta que se aprobó el RD 1565/2010 de 19 de noviembre, que elimina el derecho a percibir la tarifa retributiva a partir del año vigésimo sexto a las instalaciones que ya se encuentran en funcionamiento, pero esta restricción fue modificada por dos normas posteriores: RD-Ley 14/2010, de 23 de diciembre, que amplió el plazo a 28 años y la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, lo incrementó hasta los 30 años, lo que prueba la improvisación del legislador.

Posteriormente, el Real Decreto-ley 1/2012, de 27 de enero, por el que se procede a la suspensión de los procedimientos de preasignación de retribución y a la supresión de los

incentivos económicos para nuevas instalaciones de producción de energía eléctrica a partir de cogeneración, fuentes de energía renovables y residuos, y la Ley 15/2012 de 27 de diciembre de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, que estudiaremos detalladamente al tratar la fiscalidad del objeto de la tesis, vuelven a incidir negativamente en todo el sector de renovables. Así como el Real Decreto-ley 9/2013, de 12 de julio, por el que se adoptan medidas urgentes para garantizar la estabilidad financiera del sistema eléctrico, que deroga el hasta entonces vigente régimen especial, también recurrido ante el Tribunal Constitucional por las Comunidades Autónomas de Navarra, Murcia y Extremadura.

En este contexto, se aprueba la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico, que deroga la Ley 54/1997.

En el Preámbulo de la nueva Ley de Sector Eléctrico se dice que la inestabilidad en el marco regulatorio obedece a la inestabilidad económica y financiera del sistema eléctrico en su conjunto, lo que ya de entrada plantea dudas sobre este nexo que se plantea. Me parece muy interesante reproducir parte del Preámbulo por la importancia que esto tiene como ejemplo de la política energética de nuestro país.

También en el Preámbulo se expone que, *aunque la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, ha contribuido notablemente al cumplimiento de los compromisos derivados del paquete Energía y Cambio Climático, durante este tiempo se han producido cambios fundamentales en el sector eléctrico que han provocado la continua actuación del legislador y motivan la necesidad de dotar al sistema eléctrico de un nuevo marco normativo. Entre ellos conviene destacar el alto nivel de inversión en redes de transporte y distribución, la elevada penetración de las tecnologías de generación eléctrica renovables, la evolución del mercado mayorista de electricidad con la aparición de*

*nuevos agentes y el aumento de la complejidad de las ofertas, y la aparición de un exceso de capacidad de centrales térmicas de ciclo combinado de gas, necesarias por otra parte para asegurar el respaldo del sistema. Asimismo, un elemento determinante para acometer esta reforma ha sido la acumulación, durante la última década, de desequilibrios anuales entre ingresos y costes del sistema eléctrico y que ha provocado la aparición de un déficit estructural.*

*Las causas de este desequilibrio se encuentran en el crecimiento excesivo de determinadas partidas de costes por decisiones de política energética, sin que se garantizara su correlativo ingreso por parte del sistema. Todo ello agravado por la ausencia de crecimiento de la demanda eléctrica, fundamentalmente consecuencia de la crisis económica.*

*Pese a que los peajes crecieron un ciento veintidós por ciento entre 2004 y 2012, situando el precio de la electricidad en nuestro país muy por encima de la media de la Unión Europea, eran insuficientes para cubrir los costes del sistema. Esta situación de desequilibrio ha llegado al punto de que la deuda acumulada del sistema eléctrico supere en el momento actual los veintiséis mil millones de euros, el déficit estructural del sistema alcanzase los diez mil millones anuales y la no corrección del desequilibrio introdujera un riesgo de quiebra del sistema eléctrico.*

*Se define como finalidad básica de la Ley, establecer la regulación del sector eléctrico garantizando el suministro eléctrico con los niveles necesarios de calidad y al mínimo coste posible, asegurar la sostenibilidad económica y financiera del sistema y permitir un nivel de competencia efectiva en el sector eléctrico, todo ello dentro de los principios de protección medioambiental de una sociedad moderna. Añadiendo a continuación que el principio de sostenibilidad económica y financiera del sistema eléctrico será un principio*

*rector de las actuaciones de las Administraciones Públicas y demás sujetos comprendidos en el ámbito de aplicación de la Ley.*

Por tanto, parece evidente que la Ley del Sector Eléctrico hace primar el principio de sostenibilidad económica y financiera sobre cualquier otro principio, incluyendo el fomento de fuentes de energía renovables. Otros principios inspiradores de la Ley, que no suponen novedad respecto a la anterior Ley, son el principio de competencia efectiva en el mercado, rentabilidad razonable de la explotación y concepto de empresa eficiente y bien gestionada.

Esta Ley termina con el régimen retributivo previsto (régimen especial) para las fuentes de energía renovables e incide muy negativamente en el fomento de este tipo de energía y en el autoconsumo eléctrico. La propia Ley lo justifica argumentando que *la elevada penetración de las tecnologías de producción a partir de fuentes de energía renovables, cogeneración y residuos, incluidas en el denominado régimen especial de producción de energía eléctrica, ha ocasionado que su regulación singular ligada a la potencia y a su tecnología carezca de objeto. Por el contrario, hace preciso que la regulación contemple a estas instalaciones de manera análoga a la del resto de tecnologías que se integran en el mercado, y en todo caso, que sean consideradas por razón de su tecnología e implicaciones en el sistema, en lugar de por su potencia, por lo que se abandonan los conceptos diferenciados de régimen ordinario y especial. Por este motivo se procede a una regulación unificada, sin perjuicio de las consideraciones singulares que sea preciso establecer.*

A partir de la promulgación de esta Ley, *el régimen retributivo de las energías renovables, cogeneración y residuos se basará en la necesaria participación en el mercado de estas instalaciones, complementado los ingresos de mercado con una retribución regulada*



*específica que permita a estas tecnologías competir en nivel de igualdad con el resto de tecnologías en el mercado. Esta retribución específica complementaria será suficiente para alcanzar el nivel mínimo necesario para cubrir los costes que, a diferencia de las tecnologías convencionales, estas no puedan recuperar en el mercado y les permitirá obtener una rentabilidad adecuada con referencia a la instalación tipo en cada caso aplicable.*

Por tanto, una de las principales novedades que introduce esta Ley es la supresión de la dualidad de regímenes existentes bajo la anterior regulación, regulando de manera análoga tanto las instalaciones que producen electricidad mediante fuentes convencionales como las que usan fuentes renovables, bajo una regulación simplificada. Esto, sin perjuicio de las consideraciones singulares que sea preciso establecer de acuerdo al tipo de tecnología e implicaciones en el sistema. Realmente, se abandona la denominación de régimen especial pero introduce la de “instalaciones de producción con retribución específica”.

La Ley del Sector Eléctrico deroga el régimen retributivo del que disfrutaban las energías renovables, que garantizaba la compra de toda la energía producida a una tarifa cierta, y consolida el nuevo modelo adelantado por el RDL 9/2013, de 12 de julio, por el que se adoptan medidas urgentes para garantizar la estabilidad financiera. El artículo 14 de la Ley fija el nuevo modelo retributivo por el cual los productores percibirán por la energía entregada al sistema el precio de mercado y excepcionalmente una retribución específica, que fijará el Gobierno según la instalación de que se trate. En la anterior normativa se exigía que las instalaciones no tuvieran una potencia instalada superior a los 50MW para

acogerse al sistema de primas, obligación que desaparece y que puede hacer que se abaraten los costes relativos a las instalaciones<sup>35</sup>.

Así el artículo 14 de la Ley señala:

*Excepcionalmente, el Gobierno podrá establecer un régimen retributivo específico para fomentar la producción a partir de fuentes de energía renovables, cogeneración de alta eficiencia y residuos, cuando exista una obligación de cumplimiento de objetivos energéticos derivados de Directivas u otras normas de Derecho de la Unión Europea o cuando su introducción suponga una reducción del coste energético y de la dependencia energética exterior, en los términos establecidos a continuación:*

*a) El otorgamiento de este régimen retributivo específico se establecerá mediante procedimientos de concurrencia competitiva.*

*Este régimen retributivo, adicional a la retribución por la venta de la energía generada valorada al precio del mercado de producción, estará compuesto por un término por unidad de potencia instalada que cubra, cuando proceda, los costes de inversión para cada instalación tipo que no pueden ser recuperados por la venta de la energía en el mercado, y un término a la operación que cubra, en su caso, la diferencia entre los costes de explotación y los ingresos por la participación en el mercado de producción de dicha instalación tipo.*

*Este régimen retributivo será compatible con la sostenibilidad económica del sistema eléctrico de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13 y estará limitado, en todo caso, a*

---

<sup>35</sup> RUIZ OLMO, I. y DELGADO PIQUERAS, F., “La nueva regulación legal de las energías renovables: del régimen especial al régimen específico”, *La regulación de las energías renovables ante el cambio climático*, ALENZA GARCÍA, J.F, Aranzadi, 2014, págs.80 y ss.

*los objetivos de potencia que se establezcan en la planificación en materia de energías renovables y de ahorro y eficiencia.*

Pasamos de la remuneración a la producción, a la remuneración por costes (por inversión). El sistema pretende una retribución a las energías renovables que genere una rentabilidad razonable que vendrá determinada por el precio del mercado más una retribución específica (costes inversión inicial de instalación tipo y costes explotación estándar). La rentabilidad razonable por el riesgo de la actividad para las instalaciones existentes se concreta en el rendimiento medio en el mercado secundario de las obligaciones del Estado a los 10 años anteriores a la entrada en vigor de la Ley con un diferencial de 300 puntos.

A través del correspondiente desarrollo reglamentario, se completará esta regulación (Real Decreto 413/2014, de 6 de junio, por el que se regula la actividad de producción de energía eléctrica a partir de fuentes de energía renovables, cogeneración y residuos), así como a través de las órdenes ministeriales que aprueban los parámetros retributivos de las instalaciones tipo aplicables a determinadas instalaciones de producción de energía eléctrica a partir de fuentes de energía renovables, cogeneración y residuos.

Las centrales eólicas, como instalaciones de generación más madura, son las que más penalización sufren con este cambio normativo.

A este respecto, la Comisión Nacional de la Energía, en su Informe 18/2013 sobre la Propuesta de Real Decreto por el que se regula la actividad de producción de energía eléctrica a partir de fuentes de energía renovables, cogeneración y residuos, de 4 de septiembre de 2013, crítica con el nuevo modelo calificando el nuevo modelo como precipitado y elaborado con ausencia de transparencia en el procedimiento.

Además, en el Informe de la CNMC de 18 de marzo de 2014, “Informe marco sobre la demanda de energía eléctrica y gas natural, y su cobertura Horizonte 2013-2017”, el organismo regulador es consciente del que el nuevo marco regulador acaba con las inversiones en renovables.

Y es que, el régimen de las energías renovables ha venido adoleciendo de una marcada inestabilidad regulatoria, que se ha proyectado tanto sobre el mercado nacional como sobre el inversor extranjero, y que parecía culminar con la aprobación de la Ley 24/2013, aunque no ha sido así.

Existe un problema estructural en la regulación del sector cuya solución pasa por un profundo cambio del modelo diseñado y con exhaustivas planificaciones que permitan que los modelos puedan estar vigentes durante periodos más extensos, evitando de esta forma la vulneración de la seguridad jurídica que tanto afecta a las inversiones en nuestro país.

En 2013, además de la aprobación de la Ley del Sector Eléctrico, se dictaron varias sentencias del Tribunal Supremo en materia de renovables, culminadas por la dictada el 13 de enero de 2014 (RCA 357/2012) que vino a consolidar la doctrina que ha venido construyendo el TS acerca de los recortes de carácter retroactivo que han incidido significativamente sobre el régimen retributivo de la tecnología fotovoltaica.

El Tribunal Supremo, en esta sentencia de 13 de enero de 2014, declara que las modificaciones normativas que suponen una reducción de la retribución a las instalaciones de producción de energía fotovoltaica no son contrarios al Derecho comunitario, ni a los tratados internacionales de los que España es parte, no vulneran el principio constitucional de seguridad jurídica y confianza legítima, no incurren en irretroactividad prohibida, no constituyen arbitrariedad de los poderes públicos, no tienen carácter confiscatorio y no lesionan derechos adquiridos por los titulares de instalaciones fotovoltaicas. Niega el

Tribunal que los recurrentes ostenten un derecho a mantener la retribución primada que les reconocía el artículo 36 del RD 661/2007 en su redacción anterior al Real Decreto 1565/2010, con cargo al sistema eléctrico, y declara que las modificaciones que suponen una reducción de sus cuentas de resultados resultan razonables dadas las circunstancias de la economía en general y del sector eléctrico en particular (consecución de objetivos de potencia instalada y desbordamiento del déficit tarifario que amenaza la sostenibilidad del sector) y resultaban, o debían resultar, previsibles para un inversor informado o debidamente asesorado. A pesar de afectar a instalaciones acogidas al régimen del RD 661/2007, se rechaza que las modificaciones incurran en retroactividad prohibida, lo que sólo ocurriría si obligaran a estos titulares de instalaciones a devolver total o parcialmente aquello que percibieron.

En la misma línea, se pronunció la sentencia del Tribunal Constitucional 270/2015, de 17 de diciembre de 2015, resolviendo el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Consejo de Gobierno de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia en relación con diversos preceptos del Real Decreto-ley 9/2013, de 12 de julio, por el que se adoptan medidas urgentes para garantizar la estabilidad financiera del sistema eléctrico. En esta sentencia se declara la constitucionalidad de los preceptos legales que establecen un nuevo régimen retributivo para los titulares de las instalaciones de producción de energía eléctrica en régimen primado.

El riesgo regulatorio parece respaldar todo cambio que se produzca en un ámbito de actividad económica en el que las empresas, por las circunstancias propias de esa

actividad, saben que pueden producirse cambios, aceptando la carga de que los mismos no siempre sean beneficiosos para sus proyectos<sup>36</sup>.

No es posible admitir una interpretación tan amplia de este principio y es necesario introducir límites y criterios técnicos de aplicación. En este sentido, la Comisión Europea en su Comunicación de 5 de noviembre de 2013, “Guidance for the design of renewable support schemes”, recuerda que toda reforma energética debe evitar cambios que alteren la rentabilidad de las inversiones y las expectativas legítimas de los inversores y deben existir compromisos jurídicos a largo plazo y estables sobre el apoyo a las renovables. En este documento europeo no se niega la posibilidad de ajustar y cambiar determinados aspectos del régimen retributivo y de ayuda pública a las energías renovables, pero estos cambios deben estar suficientemente anunciados y estar dentro de un marco de estabilidad del sistema.

Las dos posiciones encontradas respecto a la regulación de las energías renovables son, por un lado, los que abogaban por el mantenimiento del sistema anterior de primas y, por otro lado, los que sugieren la necesidad inmediata de un cambio de modelo basado únicamente en la posibilidad de acudir al mercado en las mismas condiciones que las energías convencionales, como única alternativa para paliar el recurrente déficit tarifario, ya que se achaca a la alta penetración de las energías renovables en el conjunto del mix energético el desequilibrio existentes entre los costes e ingresos del sistema.

En este punto, es necesario incorporar una breve reflexión sobre el concepto de déficit tarifario, que radica en la diferencia que existe entre los ingresos del sistema eléctrico provenientes principalmente de las tarifas eléctricas, y los costes de suministro eléctrico, los cuales están formados básicamente por el precio de la energía y los costes regulados.

---

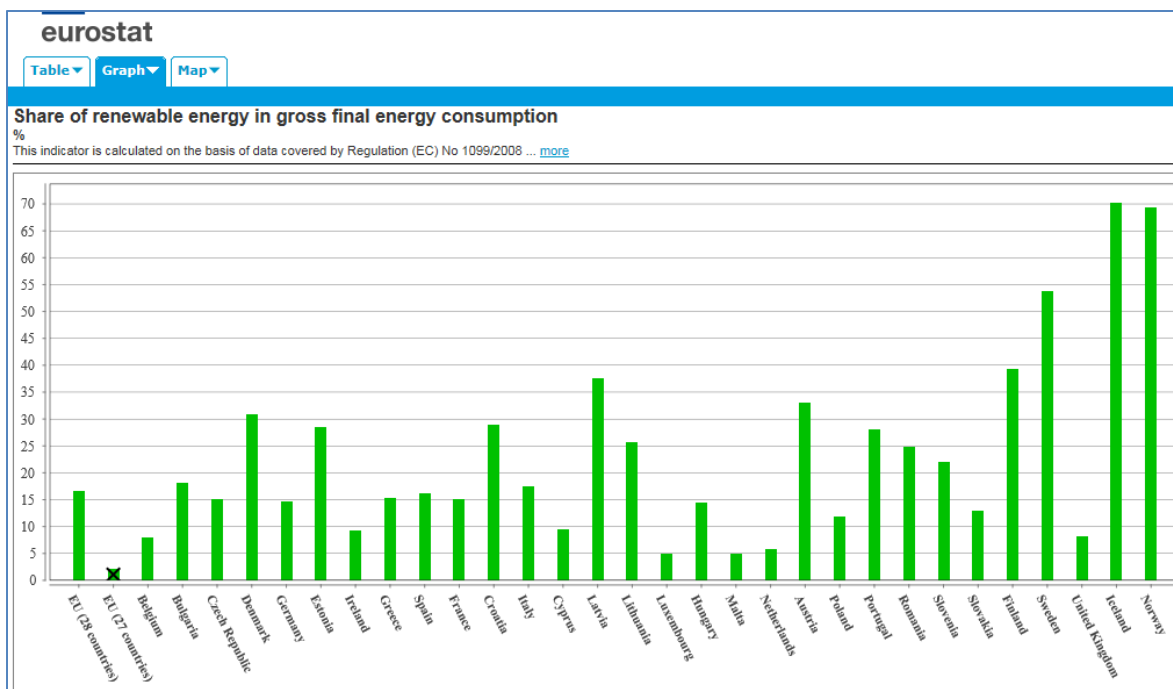
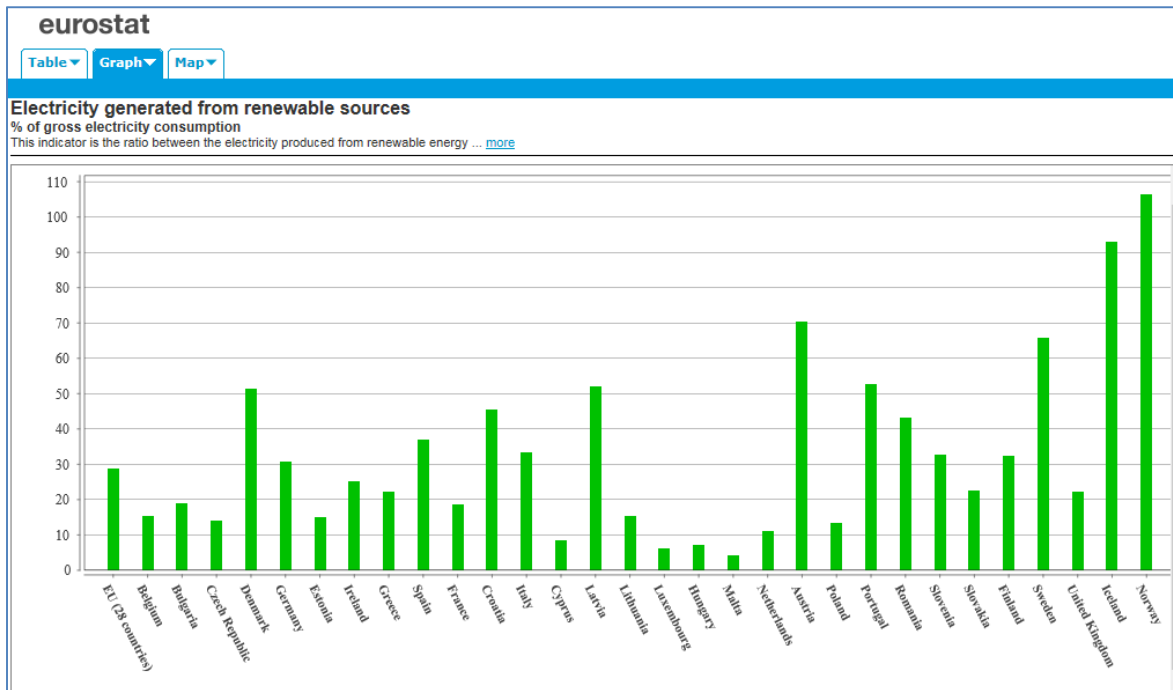
<sup>36</sup> RODRÍGUEZ BAJÓN, S., “El concepto de riesgo regulatorio. Su origen jurisprudencial. Contenido, efectos y límites”, en Revista de Administración Pública, nº188, mayo-agosto (2012), 195.

El déficit tarifario responde por tanto a las distintas políticas adoptadas por los gobiernos en cada momento, por lo que nos tenemos que plantear si este déficit tiene que ser satisfecho por el sector eléctrico en su totalidad o bien por la correspondiente partida de presupuestos generales.

Podemos hablar de costes de suministro (generación, transporte, distribución y comercialización) y costes distintos de suministro, entre los que se encuentran los siguientes: costes de apoyo a la generación eléctrica renovable, moratoria nuclear y gestión de residuos radiactivos, carbón nacional, costes de pago por interrumpibilidad, déficit tarifario, compensación extrapeninsular, bono social-TUR y pagos por capacidad.

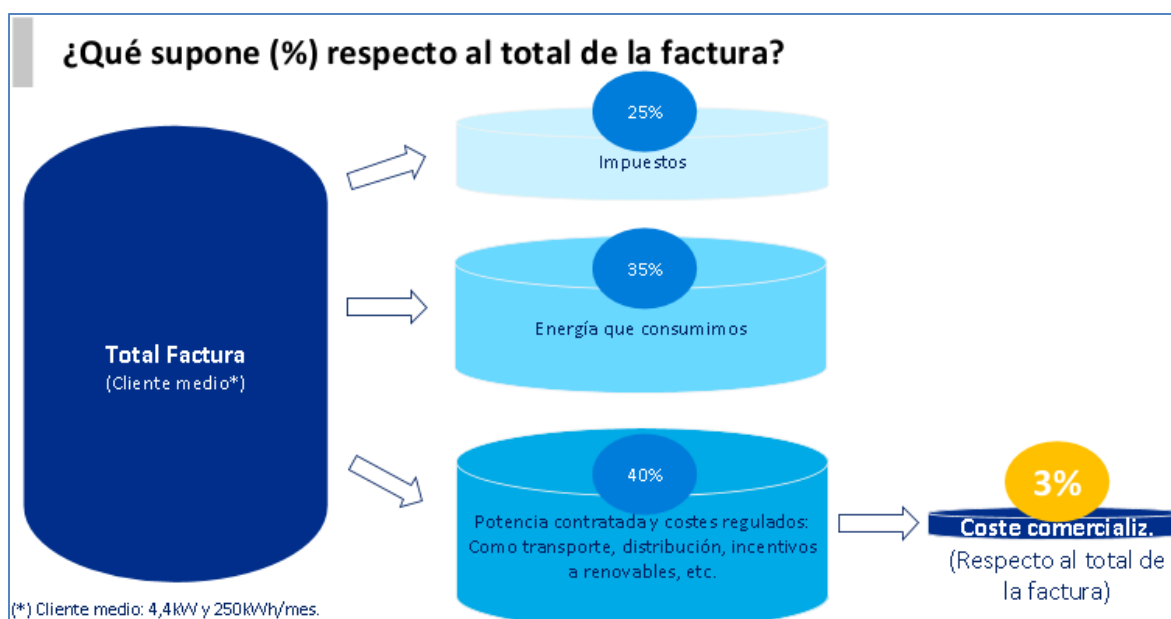
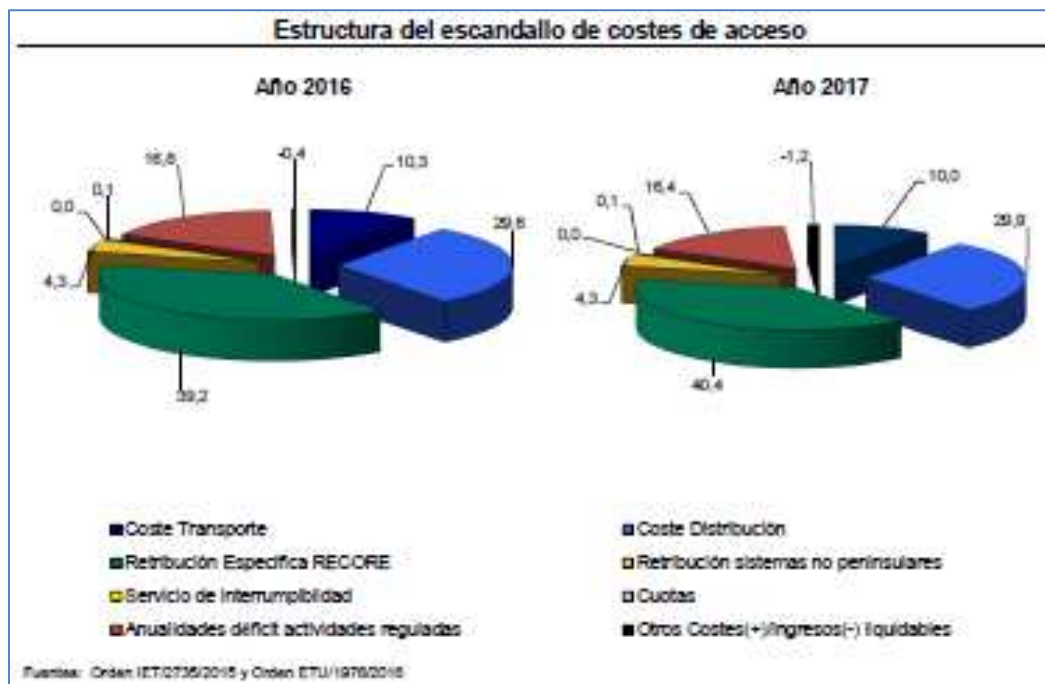
La naturaleza tan variada de estos costes distintos de suministros y que responden a distintas opciones, decisiones políticas y compromisos internacionales y europeos, es lo que permite defender que no tienen que ser soportados únicamente por el sector eléctrico. Además, como ya hemos señalado, el sector eléctrico contribuye en una proporción mucho mayor que cualquier otro sector, al cumplimiento de los compromisos adquiridos en cuanto a la proporción de energía consumida de fuentes renovables.

En los siguientes gráficos se puede observar la proporción de electricidad generada a partir de fuentes renovables (el primero) y la energía procedente de fuentes renovables, sin especificar el sector eléctrico (el segundo). El uso de fuentes renovables en el sector eléctrico es superior al doble del uso en el consumo de toda la energía en España durante el 2015 (incluidos todos los sectores):



En cuanto a los costes y cargos que forman parte del importe satisfecho finalmente por el consumidor final, el siguiente gráfico es bastante clarificador:



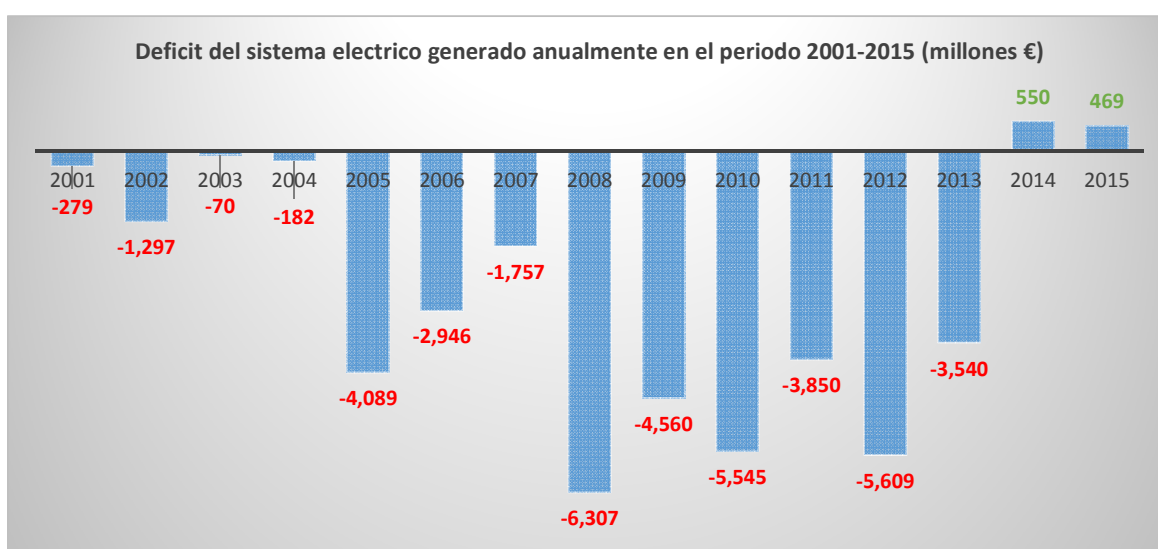


Fuente: Endesa

Como hemos visto y veremos el hablar propiamente de la fiscalidad, muchos de los cambios normativos responden a la necesidad de reducir el déficit tarifario y algunas de estas medidas, como es la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la

sostenibilidad energética, que estudiaremos con detalle en el capítulo específico de la fiscalidad, ha dado sus frutos en cuanto a la reducción del déficit tarifario. La cuestión que nos tenemos que plantear es a costa de qué reducimos este déficit de tarifa: ¿creando tributos que no respetan los principios exigidos en la propia Constitución?, ¿perjudicando la instalación de fuentes de energías renovables?, ¿poniendo en peligro la seguridad jurídica y las inversiones extranjeras e internas en esta materia?, etc.

En el cuadro que añado a continuación, se puede comprobar la evolución del déficit tarifario desde el año 2000:



Fuente: CNMC

Por otro lado, pero íntimamente vinculado al déficit tarifario, España acumula alrededor de treinta demandas internacionales de arbitraje por razones energéticas, según el análisis estadístico del Tratado de Energía, justificándose tales demandas en la reforma total del régimen retributivo de las energías renovables en España.

En los últimos días, 5 de mayo de 2017, se ha conocido la decisión del Tribunal del CIADI, Corte de Arbitraje de Inversiones, dependiente del Banco de Mundial, que ha fallado en contra de España y a favor del fondo Eiser Infraestructure. La sanción que impone a España asciende a 128 millones de euros por daños. Se trata del primer caso a favor de un fondo de inversión internacional, que son los que pueden recurrir al CIADI, pero esta decisión puede ser sólo la primera de esa larga lista de reclamaciones que se acumulan contra España por lo que España podría enfrentarse a indemnizaciones por importes muy elevados.

El laudo del Ciadi es muy duro contra España, ya que reconoce que el país tiene derecho a cambiar su legislación pero remarca que el recorte a las renovables se realizó mediante un cambio total del sistema retributivo hacia un modelo «nuevo y nunca probado» que tuvo un «efecto devastador» sobre los ingresos de las instalaciones afectadas.

Si todas la reclamaciones que acumula España y que están pendientes de resolverse por Ciadi, se resuelven en el mismo sentido que el laudo ya conocido, estaríamos ante una situación realmente absurda: se recortan primas a las renovables y se crean nuevos tributos en el sector eléctrico y el resultado es un nuevo aumento del déficit como consecuencia de las sentencias y laudos arbitrales impuestos por la adopción de estas medidas.

Otro problema añadido a la falta de política energética y medioambiental es que el Estado y las Comunidades Autónomas participan de la regulación de la producción de la energía a partir de fuentes renovables, en la medida en que son varios los Títulos que atribuyen competencias en este ámbito, atribuyendo la competencia al Estado para regular con carácter básico y el desarrollo y ejecución de dichas bases a las Comunidades Autónomas: artículo 149.1.25 y 149.1.13. Esto hace que el protagonismo del Estado en la ordenación

del sector energético pueda verse condicionado por las Comunidades Autónomas, cuando el fomento de las energías renovables se orienta en buena parte hacia lo ambiental, por ejemplo, la regulación autonómica sobre la implantación de parques eólicos.

A pesar de ello, las referencias estatutarias a las energías renovables pueden considerarse limitadas porque no todos los Estatutos de Autonomía han previsto expresamente las competencias de las Comunidades Autónomas respectivas en materia de energía renovables, y cuando así ha sucedido, las competencias atribuidas por los Estatutos han tenido como límite las competencias del Estado en materia energética, de forma que la aportación de los Estatutos a la ordenación de las energías renovables resulta en muchos casos insuficiente.<sup>37</sup>

Me gustaría hacer también una breve referencia a la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, en cuyo Título III contiene una serie de reformas que, desde la sostenibilidad medioambiental, inciden en los ámbitos centrales del modelo económico: la sostenibilidad del modelo energético, la reducción de emisiones, el transporte y movilidad sostenible, y, especialmente relevante en el caso español, el impulso del sector de la vivienda desde la perspectiva de la rehabilitación, a tener en cuenta en el ámbito del fomento de la energía eléctrica de fuentes renovables.

Respecto al autoconsumo eléctrico de fuentes renovables en España, entendiendo por tal la producción de electricidad y su consumo por el propio productor, podemos afirmar que no ha gozado de una regulación unitaria en España hasta la aprobación de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico, encontrando referencias aisladas al mismo en la

---

<sup>37</sup>GONZÁLEZ RÍOS, I., Régimen jurídico-administrativo de las energías renovables y de la eficiencia energética, Ed, Aranzadi/Thomson-Reuters, Cizur Menor, 2011.

normativa reguladora del régimen de producción eléctrica que exponemos a continuación, pero sin un marco específico.

El artículo 9.1.b) de la anterior Ley del Sector Eléctrico, Ley 54/1997, reconocía como sujetos del suministro eléctrico a *los autoproductores de energía eléctrica, que son aquellas personas físicas o jurídicas que generen electricidad fundamentalmente para su propio uso. Se entenderá que un autoproduccion genera electricidad, fundamentalmente para su propio uso, cuando autoconsume, al menos, el 30 por 100 de la energía eléctrica producida por él mismo, si su potencia instalada es inferior a 25 MW y, al menos, el 50 por 100 si su potencia instalada es igual o superior a 25 MW.*

Por otro lado, eran varias las normas que hacían referencia de una manera u otra al autoconsumo, antes de la aprobación de la Ley 24/2013 del Sector Eléctrico y del Real Decreto 900/2015, de 9 de octubre, por el que se regulan las condiciones administrativas, técnicas y económicas de las modalidades de suministro de energía eléctrica con autoconsumo y de producción con autoconsumo<sup>38</sup>:

-Real Decreto 1955/2000, de 1 de diciembre, por el que se regulan las actividades de transporte, distribución, comercialización, suministro y procedimientos de autorización de instalaciones de energía eléctrica establecía que los autoproductores tendrán derecho de acceso a la red de distribución, y en el Real Decreto 616/2007 de fomento de cogeneración, que reconoce la posibilidad de autoconsumo en este ámbito.

-Real Decreto 1699/2011, de 18 de noviembre, por el que se regula la conexión a red de instalaciones de producción de energía eléctrica de pequeña potencia, establece en su disposición adicional segunda la obligación de regular el suministro de la energía eléctrica

---

<sup>38</sup>ÁLVAREZ PELEGRY, E y CASTRO LEGARZA, Generación distribuida y autoconsumo. Análisis regulatorio. Orkestra, Instituto Vasco de Competitividad, Cátedra de Energía, octubre 2014, págs. 21 y ss.

producida en el interior de la red de un consumidor para su propio consumo, aspecto que contemplaban tanto la Ley 54/1997 como el Real Decreto 661/2007 pero que no llegó a desarrollarse. Se anuncia la “futura y próxima regulación del suministro de la energía eléctrica producida en el interior de la red de un consumidor para su propio consumo que incentivará el autoconsumo.” Se legalizan determinadas instalaciones que hasta ese momento quedaban sin regular por la normativa, lo que supone una oportunidad para el sector renovable, especialmente el fotovoltaico. Al mismo tiempo, abre la posibilidad de desarrollar un nuevo modelo descentralizado de generación de energía, permitiendo que viviendas, comercios e industrias se conviertan en pequeños generadores de electricidad, lo que está en buen acuerdo con el Código Técnico de la Edificación de 2006, vigente a la entrada en vigor del Real Decreto. Sin embargo, se limitó a aprobar la parte técnica que regula la conexión por lo que continuaba estando pendiente la aprobación de los aspectos económicos.

Desde el punto de vista técnico, el Real Decreto establece una limitación de potencia de las instalaciones a conectar en la modalidad de autoconsumo, restringiéndolas a las instalaciones menores de 100kw conectadas a una red de baja tensión aunque facilita la tramitación administrativa y especificaciones técnicas de otras instalaciones de mayor potencia (menos de 1000kw) conectadas a la red de media tensión, otorgándoles un tratamiento diferenciado con respecto a las instalaciones de generación convencionales que no cumplan dichos requisitos.

-Real Decreto-ley 1/2012, de 27 de enero, por el que se procede a la suspensión de los procedimientos de preasignación de retribución y a la supresión de los incentivos económicos para nuevas instalaciones de producción de energía eléctrica a partir de cogeneración, fuentes de energía renovables y residuos, en el que se recogía que “el procedimiento para permitir el denominado balance neto de electricidad, cuya regulación

está en curso, constituye una alternativa real para el desarrollo de instalaciones de pequeño tamaño a través del fomento del autoconsumo de energía eléctrica.”

-Real Decreto-ley 13/2012, de 30 de marzo, por el que se transponen directivas en materia de mercados interiores de electricidad y gas y en materia de comunicaciones electrónicas, y por el que se adoptan medidas para la corrección de las desviaciones por desajustes entre los costes e ingresos de los sectores eléctrico y gasista, modificó las definiciones de los sujetos productor y consumidor previstos en el artículo 9 de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, para habilitar al Gobierno a establecer para determinados consumidores modalidades singulares de suministro para fomentar la producción individual de energía eléctrica destinada al consumo en la misma ubicación, detallando el régimen de derechos y obligaciones que de ellas resulten.

- Real Decreto-ley 9/2013, de 12 de julio, por el que se adoptan medidas urgentes para garantizar la estabilidad financiera del sistema eléctrico, que creó en el Ministerio de Industria, Energía y Turismo el registro administrativo de autoconsumo de energía eléctrica para el adecuado seguimiento de los consumidores acogidos a modalidades de suministro con autoconsumo y aquellos otros asociados a instalaciones de producción que estén conectadas en el interior de su red o a través de una línea directa, que contendrá la información relativa a los consumidores y sus instalaciones asociadas<sup>39</sup>.

Ante este caótico panorama normativo, que contrastaba con la nueva realidad del autoconsumo eléctrico de fuentes renovables, era necesaria una regulación específica para el autoconsumo, motivo por el que se aprueba la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico, que deroga la Ley 54/1997 y regula expresamente el autoconsumo y sus modalidades en su artículo 9 (Título II, independiente del Título IV en el que se trata el

---

<sup>39</sup> ÁLVAREZ PELEGRY, E y CASTRO LEGARZA, Generación distribuida y autoconsumo. Análisis regulatorio. Orkestra, Instituto Vasco de Competitividad, Cátedra de Energía, octubre 2014, págs. 25 y ss.

régimen de producción). La ley 24/2013 responde a la nueva realidad del sector eléctrico en España, tal y como adelantada al hablar de la política energética y ambiental en el primer bloque de este trabajo. Tal y como se recogen en Preámbulo de la Ley, *los continuos cambios normativos han supuesto una importante distorsión en el normal funcionamiento del sistema eléctrico, y que es necesario corregir con una actuación del legislador que aporte la estabilidad regulatoria que la actividad eléctrica necesita. Esta seguridad regulatoria, unida a la necesidad de acometer las reformas necesarias para garantizar la sostenibilidad del sistema a largo plazo y de resolver las señaladas deficiencias existentes en el funcionamiento del sistema, aconsejan la aprobación de una reforma global del sector, basada en un nuevo régimen de ingresos y gastos del sistema eléctrico, que trata de devolver al sistema una sostenibilidad financiera perdida hace largo tiempo y cuya erradicación no se ha conseguido hasta la fecha mediante la adopción de medidas parciales.*

También en el Preámbulo, se hace referencia expresa al autoconsumo:

*El desarrollo del autoconsumo como fuente alternativa de generación de electricidad al margen del sistema eléctrico requiere la regulación de una actividad que no tenía hasta la fecha un marco legal y reglamentario específico. La ley tiene por finalidad garantizar un desarrollo ordenado de la actividad, compatible con la necesidad de garantizar la sostenibilidad técnica y económica del sistema eléctrico en su conjunto. En este sentido, el articulado de la ley establece la obligación de las instalaciones de autoconsumo de contribuir a la financiación de los costes y servicios del sistema en la misma cuantía que el resto de los consumidores. Transitoriamente, se establecen excepciones para los casos en los que el autoconsumo supone una reducción de costes para el sistema y para las instalaciones existentes de cogeneración.*



La Ley 24/2013 define el autoconsumo de forma muy amplia y no lo condiciona al empleo de instalaciones de generación a partir de fuentes de energía renovables.

El autoconsumo eléctrico se vinculaba principalmente al régimen de producción en régimen especial antes de la Ley 24/2013, es decir, aquella producción de energía eléctrica que se realizaba a partir de fuentes de energía renovables, residuos o cogeneración, y que se caracterizaba por contar con un régimen retributivo especial.

La Ley 24/2013 ha venido a romper con la distinción entre dos regímenes jurídicos para la producción de energía eléctrica, ordinario y especial, y pone fin a este último. Las instalaciones que producen electricidad a partir de energías renovables se incorporan al mercado en cuanto a su régimen retributivo sin perjuicio de obtener una “retribución regulada específica”.

Tal y como hemos visto, se deja la puerta abierta al establecimiento de nuevos regímenes “cuando su introducción suponga una reducción del coste energético y de la dependencia energética exterior”, condiciones que se dan en los supuestos de autoconsumo.

Sin embargo, el autoconsumo se regula en la Ley 24/2013 como “una fuente alternativa de generación de electricidad al margen del sistema eléctrico” por lo que esta regulación pretende ordenar esta actividad al margen del régimen de producción eléctrica, actividad que sí se integra en el sistema eléctrico. Se distingue entre el productor de electricidad que produce para venderla en el mercado y el régimen de autoconsumo en el que también se produce electricidad pero es para consumo propio de forma principal.

A pesar de que estos consumidores no son un consumidor más, ni se acogen al régimen jurídico general de producción eléctrica, van a contribuir a los costes del sistema en la misma medida que un consumidor más, sin perjuicio de que transitoriamente se impongan

excepciones para los supuestos en que el autoconsumo suponga una reducción de costes para el sistema y para las instalaciones existentes de cogeneración<sup>40</sup>.

La Ley 24/2013 no especifica si es para consumo propio o para terceros cuando habla de “productores de energía eléctrica” y elimina la referencia al autoconsumidor en este punto. Esto se debe a la regulación específica del autoconsumo que recoge en el artículo 9 de la Ley, partiendo siempre de la figura del consumidor e independiente del Título IV en el que se trata el régimen de producción.

En la definición de autoconsumo del artículo 9.1, no diferencia si la energía se consume totalmente o parcialmente, ni si el consumidor requiere o no de suministro asistido por la red de distribución, desarrollando a continuación las modalidades de dicho autoconsumo.

Tras la Ley del Sector Eléctrico que ya recogía la regulación del autoconsumo, el desarrollo de la misma se produjo con la entrada en vigor del Real Decreto 900/2015, de 9 de octubre, por el que se regulan las condiciones administrativas, técnicas y económicas de las distintas modalidades de autoconsumo. Tanto la Ley como el Real Decreto lo estudiaremos con más detalle en el capítulo de fiscalidad teniendo en cuenta la importancia de la regulación del autoconsumo en las consecuencias tributarias del mismo.

Lo que sí adelanto, es que regulación del autoconsumo constituye una buena muestra de falta de una política energética y medioambiental coherente y estable.

El RD se presenta como una norma de fomento de las energías renovables pero, siguiendo esta falta de política energética y medioambiental en nuestro país, el RD contiene, como ya veremos, aspectos que pueden resultar contrarios a este objetivo: sólo los consumidores acogidos a la modalidad de autoconsumo de tipo 2 tienen derecho a percibir una

---

<sup>40</sup> GONZÁLEZ RÍOS, I. “El autoconsumo eléctrico: hacia un marco normativo propio”, La regulación de las energías renovables ante el cambio climático, ALENZA GARCÍA, J.F (Dir.), Aranzadi, 2014, pág. 176-177.

retribución por la energía vertida a la red; la implantación de mecanismos de eficiencia energética no garantiza a los consumidores ventaja alguna a los efectos del RD (por ejemplo, sólo de forma excepcional se autoriza su vertido a la red o se prohíbe que la energía producida sea inferior a la energía consumida); se prohíben las asociaciones de consumidores, no pudiendo conectar un generador a la red interior de varios consumidores (art. 4.3); aplicación de peajes de acceso, costes de sistemas y costes de respaldo a la energía autoproducida (en el artículo 18 se regulan los llamados costes de respaldo del sistema o también denominado “impuesto al sol”)<sup>41</sup>.

Amplia polémica y controversia como prueban las más de diez mil alegaciones efectuadas durante el trámite de audiencia a unas de las versiones del texto, fundamentalmente por diversos colectivos que consideraban que el borrador del proyecto desincentivaba esta prácticas.

El Tribunal Supremo admitió a trámite diversos recursos contra el Real Decreto 900/2015, el pasado 6 de febrero de 2016 (BOE 6 de febrero de 2016). A juicio de los recurrentes, que aglutina a organizaciones relacionadas con el sector de las renovables, asociaciones ecologistas, particulares e incluso algún restaurante, el Real Decreto vulnera diversas directivas comunitarias. En concreto, se consideran incumplidas la Directiva 2009/28/CE de fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables, pues el Real Decreto discrimina las tecnologías renovables en beneficio de las tecnologías fósiles y frena la necesaria transición energética hacia un sistema cien por cien renovable; la Directiva 2012/27/UE de eficiencia energética, en cuanto se desincentiva la instalación de mecanismos de eficiencia energética, y la Directiva 2009/72/CE del mercado interior de la

---

<sup>41</sup> MENDOZA LOSANA, A.I., “Trabas al autoconsumo de energía eléctrica. Real Decreto 900/2015, de 9 de octubre, por el que se regulan las condiciones administrativas, técnicas y económicas de las modalidades de suministro de energía eléctrica con autoconsumo y de producción con autoconsumo”, Revista Doctrinal Aranzadi núm. 3/2016, 2016, págs. 5-7.

electricidad, pues la norma impone unos peajes discriminatorios, así como medidas antieconómicas y desproporcionadas para los consumidores. También reprochan al Real Decreto la vulneración de la propia Constitución por cuanto atenta contra el principio constitucional de libertad de empresa, no reconoce el derecho de los consumidores a la entrada en el sector eléctrico en paridad de condiciones ni su derecho a no ser discriminados en función de la opción de consumo elegida.

En cuanto a la vulneración de las normas comunitarias, nos parece difícil que prospere esto recursos, teniendo en cuenta, como ya hemos apuntado, que no existen en las directivas europeas previsiones específicas y vinculantes que generen obligaciones claras e incondicionales para los Estados miembros sobre el autoconsumo de energía eléctrica y generación descentralizada

La Directiva 2009/28/CE sobre el fomento del uso de energías procedentes de fuentes renovables establece objetivos vinculantes para los Estados miembros en materia de consumo energético mediante la fijación de una cuota de energía para el horizonte temporal de 2020 que debe proceder de fuentes renovables, pero de esos objetivos obligatorios no es posible extraer obligaciones precisas e incondicionales en materia de producción descentralizada de energía eléctrica. La Directiva no impone la obligación de que parte de esa cuota de energía procedente de fuentes renovables a que vienen obligados los Estados miembros deba alcanzarse mediante sistemas de autoconsumo.<sup>42</sup>

En este sentido se pronunciaba el Consejo de Estado en su Dictamen 820/2015, aprobado el 17 de septiembre de 2015, sobre el proyecto del Reglamento en cuanto a que en la

---

<sup>42</sup> GONZÁLEZ RÍOS, I., “El autoconsumo eléctrico: hacia un marco normativo propio”, *La regulación de las energías renovables ante el cambio climático*, ALENZA GARCÍA, J.F (Dir.), Aranzadi, 2014, págs. 159-161.

normativa europea a la generación distribuida “no entrañan mandatos concretos que impongan un determinado modelo a los Estados miembros”<sup>43</sup>.

Por otro lado, se presentó el 3 de febrero de 2017 una Proposición de Ley de medidas para el fomento del autoconsumo eléctrico conjuntamente por el PSOE, Unidos Podemos, ERC, PNV y el Grupo Mixto, con el objeto de eliminar el impuesto al sol e incentivar el autoconsumo energético. Finalmente, esta Propuesta no se debatió en el Congreso de los Diputados, alegando el Ejecutivo (con el apoyo de Ciudadanos) su impacto en los Presupuestos Generales, pues a su juicio se dejarían de recaudar 162 millones en “impuestos”.

Todo apunta a que la inestabilidad normativa y la falta de seguridad jurídica jugarán un papel importante en la regulación del autoconsumo eléctrico.

---

<sup>43</sup> GALÁN SOSA, J., “El prosumidor como nuevo sujeto en el sector eléctrico: propuestas de mejora para la regulación del autoconsumo de energía eléctrica”. *CEF Legal. Revista Práctica de Derecho*, Noviembre 2016, núm. 190, pág.135.

### **3. CONCEPTO DE AUTOCONSUMO ELÉCTRICO DE FUENTES RENOVABLES**

#### **3.1 Autoconsumo eléctrico**

Son varias las expresiones que suelen utilizarse para referirse a una misma realidad: generación distribuida, generación descentralizada, autoconsumo, autogeneración... Estas expresiones no son verdaderos sinónimos pero muchas veces se utilizan como tal, y en el desarrollo de esta trabajo también lo haremos en alguna ocasión, aunque ya adelantamos que, en puridad, conceptual y técnicamente no son términos equivalentes.

Por otro lado, conviene señalar desde el inicio, que el autoconsumo eléctrico se asocia, y así lo haremos nosotros por ser la materia que nos ocupa, con la energía procedente de fuentes renovables, pero el autoconsumo como tal no excluye otro tipo de fuentes de energía. Nuestro ámbito de estudio se limitará al autoconsumo eléctrico de fuentes renovables por lo que no abarcaremos otro tipo de generación de electricidad, más allá de la de las fuentes renovables, que desarrollaremos conceptualmente en este mismo capítulo.

Hechas estas precisiones, nos centraremos en desarrollar el concepto de generación distribuida y autoconsumo, evolución, sus ventajas e inconvenientes.

A continuación, contextualizaremos y describiremos las fuentes de energía eléctrica renovables, el panorama actual de las mismas así como su evolución y desarrollo.

Aunque acabamos de indicar que generación distribuida y autoconsumo se usan habitualmente como sinónimos, partimos de un concepto amplio de generación distribuida, que se corresponde con el término utilizado en el ámbito internacional y

europeo, y que engloba distintas formas de producción energética, entre la que se encuentra el autoconsumo, tal y como lo conocemos habitualmente en nuestro país.

Como primera aproximación, podemos definir la generación distribuida como el conjunto de sistemas de generación eléctrica que se encuentran conectados dentro de las redes de distribución y que se caracterizan por su pequeña potencia y por su ubicación en puntos cercanos al consumo. Dentro de la generación distribuida existe un segmento orientado al autoconsumo, sustentado en tecnologías renovables principalmente, considerando el autoconsumo, como la producción para consumo propio, siendo los propios consumidores los que instalan pequeños generadores que producen parte de la energía que necesitan para su consumo.

Es importante señalar que no hay consenso internacional, ni a nivel mundial ni europeo, para definir el concepto de generación distribuida puesto que son múltiples los factores que afectan a la definición: tecnologías empleadas, límite de potencia, conexión a la red, etc.<sup>44</sup>

Las características de los sistemas de generación distribuida pueden comprenderse bien mediante su contraposición al esquema tradicional de producción centralizada, tal y como evidencian las definiciones que del concepto de generación distribuida recogen múltiples instituciones y organismos especializados en materia energética.<sup>45</sup>

Una de las definiciones que podemos reproducir, a modo de ejemplo, es la que da la International Energy Agency (IEA), que define la generación distribuida como la producción de energía en las instalaciones de los consumidores o bien en las instalaciones

---

<sup>44</sup> ÁLVAREZ PELEGRY, E y CASTRO LEGARZA, Generación distribuida y autoconsumo. Análisis regulatorio. Orkestra, Instituto Vasco de Competitividad, Cátedra de Energía, octubre 2014, pág.4.

<sup>45</sup> En el estudio elaborado por el servicio de asesoramiento científico Joint Research Center de la Comisión Europea “Distributed Power Generation in Europe”, 2007, se recopilan varias de esas definiciones.

de la empresa distribuidora, suministrando energía directamente a la red de distribución en baja tensión. Se asocia a tecnologías como motores, mini y micro turbinas, pilas de combustible y energía solar fotovoltaica.

Otra, es la ofrecida por el American Council for an Energy- Efficient Economy (ACEE), de acuerdo con la cual la generación distribuida consiste en la producción de energía eléctrica a partir de fuentes situadas en puntos cercanos al consumidor. Para el ACEE, los sistemas de generación distribuida, que pueden incluir fuentes de energía renovables o de ciclo combinado, presentan importantes virtudes frente a las instalaciones de producción centralizada, como la reducción de la energía que se pierde durante el transporte hasta el punto de consumo o la no necesidad de construir líneas de transportes de alta tensión<sup>46</sup>.

Como ya hemos adelantado, la generación distribuida se basa en la generación de energía cerca del punto de consumo, pero no implica el uso de una tecnología en particular. En función de la energía primaria que utilicen, estas tecnologías se pueden clasificar en generación distribuida no renovable (comprende aquellas tecnologías que utilizan como energía primaria combustibles fósiles: motores alternativos, turbinas de gas, pilas de combustible y microturbinas) y renovable, que es en la que nos centraremos en este trabajo y comprende la energía minihidráulica, eólica, solar térmica, fotovoltaica y biomasa<sup>47</sup>.

Si hace 20 años se planteaba la transición del servicio público nacional a la regulación para la competencia, con el objetivo de que el consumidor viera multiplicadas sus posibilidades de elección, los cambios que acontecen hoy en día tienen en su centro a un consumidor que desborda su papel tradicional de mero receptor del suministro eléctrico y

---

<sup>46</sup> GALÁN SOSA, J., "El prosumidor como nuevo sujeto en el sector eléctrico: propuestas de mejora para la regulación del autoconsumo de energía eléctrica". *CEF Legal. Revista Práctica de Derecho*, Noviembre 2016, núm 190, pág.133.

<sup>47</sup> COMUNIDAD DE MADRID, *Guía Básica de la Generación Distribuida*, 2007, pág.12



que, además de convertirse en productor de energía, contribuye al cumplimiento de objetivos medioambientales, de seguridad y eficiencia energética.

El sector energético no permanece ajeno al espectacular desarrollo tecnológico al que asistimos en nuestros días, de modo que los cambios que este sector está viviendo en relación con el papel del consumidor pueden equipararse, salvando las evidentes distancias, a los que en otros sectores de la economía están produciendo las tecnologías de la información, caso denominado “consumo colaborativo”. A pesar de los indudables beneficios que traen consigo esas transformaciones, los cambios que acontecen plantean al mismo tiempo retos e interrogantes<sup>48</sup>, por lo que a la hora de regular estas nuevas realidades se ha de velar especialmente porque su consolidación se vea acompañada del menor impacto económico posible<sup>49</sup>.

La generación distribuida representa un cambio en el paradigma de la generación eléctrica centralizada. Aunque se pudiera pensar que es concepto nuevo, la realidad es que tiene su origen, de alguna forma, en los inicios mismos de la generación eléctrica.

De hecho, la industria eléctrica se fundamentó en la generación en el sitio del consumo. Después, como parte del crecimiento demográfico y de la demanda de bienes y servicios, evolucionó hacia el esquema de generación centralizada, precisamente porque la central eléctrica se encontraba en el centro geométrico del consumo, mientras que los consumidores crecían a su alrededor. Sin embargo, existían restricciones tecnológicas de los generadores eléctricos de corriente continua y su transporte máximo por la baja tensión, que era de 30 a 57 kilómetros.

---

<sup>48</sup> “Consulta pública sobre los nuevos modelos de prestación de servicios y la economía colaborativa”, disponible en [www.cnmc.es](http://www.cnmc.es)

<sup>49</sup> GALÁN SOSA, J., “El prosumidor como nuevo sujeto en el sector eléctrico: propuestas de mejora para la regulación del autoconsumo de energía eléctrica”. *CEF Legal. Revista Práctica de Derecho*, Noviembre 2016, núm 190, pág.133.

Con el tiempo, la generación eléctrica se estructuró como se conoce hoy en día, es decir, con corriente alterna y transformadores, lo que permite llevar energía eléctrica prácticamente a cualquier punto alejado del centro de generación. Bajo este escenario, se perdió el concepto de generación centralizada, ya que las grandes centrales se encuentran en lugares distantes de las zonas de consumo, pero cerca del suministro del combustible y agua<sup>50</sup>.

Por tanto, se puede entender que la generación distribuida supone una vuelta a los orígenes de la producción de energía eléctrica, puesto que en los primeros momentos de la industria eléctrica las instalaciones de generación de energía se encontraban cerca de los puntos de consumo y no existían redes de transporte que cubrieran largas distancias. Sólo el proceso de industrialización y la innovación tecnológica acontecidos con posterioridad permitieron la construcción de grandes centrales de generación eléctrica y complejas redes de transporte en alta tensión que hicieron posible satisfacer una demanda energética creciente asociada a las sociedades de consumo.<sup>51</sup>

En los años setenta, factores energéticos (crisis del petróleo), de demanda eléctrica (alta tasa de crecimiento) a nivel mundial, y otros como los cambios regulatorios asociados a la liberalización del sector o razones medioambientales, puesto que en la generación distribuida está vinculada mayoritariamente a fuentes de energía renovables<sup>52</sup>, plantearon la necesidad de alternativas tecnológicas para asegurar, por una lado, el suministro oportuno y de calidad de la energía eléctrica y, por el otro, el ahorro y el uso eficiente de los recursos naturales.

---

<sup>50</sup> COMUNIDAD DE MADRID, *Guía Básica de la Generación Distribuida*, 2007, pág.3.

<sup>51</sup> PEPERMANS, G et al.: "Distributed Generation: Definition, Benefits and Issues", Working Paper Series, nº.2003-8, University of Leuven Energy Institute, págs. 2 y ss.

<sup>52</sup> GALÁN SOSA, J. (Noviembre 2016, núm 190). El prosumidor como nuevo sujeto en el sector eléctrico: propuestas de mejora para la regulación del autoconsumo de energía eléctrica. *CEF Legal. Revista Práctica de Derecho*, pág.132.

Una de estas alternativas tecnológicas es generar la energía eléctrica lo más cerca posible al lugar de consumo, precisamente como se hacía en los albores de la industria eléctrica, incorporando ahora las ventajas de la red del sistema eléctrico, para compensar cualquier requerimiento adicional de compra o venta de energía eléctrica.

Como acabamos de apuntar, la reestructuración del sector eléctrico, que elimina la planificación centralizada y establece la libre competencia de la generación, como consecuencia de la trasposición de la Directiva 96/92/CE del Parlamento Europeo y del Consejo del año 1996 (derogada en 2003 por la Directiva 2003/54/CE), obligó a los Estados miembros a llevar a cabo iniciativas dirigidas a la apertura del mercado eléctrico hasta alcanzar la completa liberalización, lo que ha influido en el desarrollo de la generación distribuida en el ámbito europeo.

Por tanto, frente al modelo tradicional de generación centralizada implantado en las últimas décadas, surge un modelo alternativo en el que la generación se acerca al consumidor; tanto física como virtualmente, surgiendo así la generación distribuida. La complementariedad entre ambos modelos será la base para el desarrollo de los futuros sistemas eléctricos de potencia<sup>53</sup>.

De forma general, se entiende por autoconsumo el consumo de energía por la misma persona física o jurídica que lo genera. Así lo define el Consejo de Estado, en su Dictamen nº 820/2015, aprobado el 17 de septiembre de 2015, de manera similar al concepto recogido en el derogado artículo 9) de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, de Sector Eléctrico, al referirse a la figura de autoprodutores de energía. Se trata por tanto de una forma de abastecimiento de energía eléctrica en la que se emplea la energía producida

---

<sup>53</sup> COMUNIDAD DE MADRID, Guía Básica de la Generación Distribuida, 2007, pág.3.

por el propio consumidor<sup>54</sup> al margen del sistema eléctrico. Ello no implica necesariamente la desconexión de la red eléctrica, dado que lo más habitual es que con el autoconsumo no se cubra la totalidad de la demanda energética del consumidor, sino una parte de la misma.

El concepto de autoconsumo aparece por primera vez regulado expresamente en España en el artículo 9.1 de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico: *1. A los efectos de esta ley, se entenderá por autoconsumo el consumo de energía eléctrica proveniente de instalaciones de generación conectadas en el interior de una red de un consumidor o a través de una línea directa de energía eléctrica asociadas a un consumidor.* En este mismo artículo se establecen las modalidades de autoconsumo que detallaremos en el capítulo de la Fiscalidad. Como venimos señalando, no condiciona el autoconsumo al empleo de instalaciones de generación a partir de fuentes renovables aunque en la práctica se asocia normalmente al régimen jurídico aplicable a las energías renovables.

El concepto de autoconsumo es anterior a la idea de autoconsumir con energías renovables puesto que ya se venía realizando en las instalaciones de cogeneración dentro del anteriormente denominado régimen especial de producción de energía eléctrica. En la actualidad otras tecnologías distintas de la cogeneración están en condiciones económicamente viables de permitir el autoconsumo.

La competitividad de los costes que presenta la tecnología fotovoltaica en algunos segmentos y ubicaciones, la convierte en la tecnología con mayor potencial de desarrollo en la modalidad de autoconsumo, especialmente en el sector residencia. Tanto es así, que

---

<sup>54</sup> GONZÁLEZ RÍOS, I.: “La incipiente regulación del autoconsumo de energía eléctrica: Implicaciones energéticas, ambientales y urbanísticas”, Revista Vasca de la Administración Pública, 2014, nº99-100, pág. 1624.

en países con alto potencial solar, como es el caso de España, en ocasiones se habla directamente de autoconsumo fotovoltaico<sup>55</sup>, siendo el ejemplo más habitual de autoconsumo en España, la instalación de paneles fotovoltaicos en tejados de hogares y de empresas para satisfacer parcialmente la demanda energética.

A continuación trataré de exponer las principales características, ventajas e inconvenientes, de la generación distribuida, y más concretamente del autoconsumo.

Ventajas:

- Cercanía del centro de producción de la energía eléctrica respecto del punto de consumo, lo que supone una reducción de pérdidas de energía eléctrica en el transporte y distribución, aunque los efectos pueden variar dependiendo de las características propias de la red, de su topología, de la ubicación de los generadores y de cuanto se genera en cada momento<sup>56</sup>.

La generación distribuida con fuentes renovables aporta estas mismas ventajas si bien cabe reflexionar sobre su impacto en las pérdidas de red y los costes de red evitados, teniendo en cuenta que la generación distribuida dará lugar a una reducción de pérdidas siempre y cuando la red de distribución a la que se conectan genere menos electricidad que la demandada por dicha red. Ante una bajada de demanda, se debe exportar la electricidad generada en exceso por las plantas renovables conectadas a dicha red, lo que significa que, debido a la prioridad de entrada en la red que presentan las plantas renovables, la red de distribución de demanda deba operar como si de una red de distribución de generación se tratará.

---

<sup>55</sup> ÁLVAREZ PELEGRY, E y CASTRO LEGARZA, Generación distribuida y autoconsumo. Análisis regulatorio. Orkestra, Instituto Vasco de Competitividad, Cátedra de Energía, octubre 2014, pág.10.

<sup>56</sup> GALÁN SOSA, J., "El prosumidor como nuevo sujeto en el sector eléctrico: propuestas de mejora para la regulación del autoconsumo de energía eléctrica". *CEF Legal. Revista Práctica de Derecho*, Noviembre 2016, núm 190, pág.133.

Cabe afirmar, como señalaremos al hablar de los inconvenientes, que la generación distribuida no siempre evita costes de redes, porque si bien es cierto que evita los de la red de transporte, la generación distribuida no siempre reduce los costes de la red de distribución<sup>57</sup>.

- Minimiza el impacto de las instalaciones eléctricas en su entorno.
- Incremento de uso de fuentes de energía renovables y consiguiente disminución del uso de combustibles fósiles, que facilitan el cumplimiento de los objetivos de la política energética europea, así como los compromisos establecidos en el Protocolo de Kyoto y, más recientemente en el Acuerdo de París<sup>58</sup>.

De la transformación, transporte y uso final de la energía se derivan importantes efectos medioambientales como es el cambio de climático, al que se pretende dar respuestas a nivel mundial, tal y como se establecía en el artículo 2.1 del Acuerdo de París, en el seno de la Convención Marco sobre el Cambio Climático.

En el caso de la producción descentralizada de energías renovables, se logra la eliminación del impacto medioambiental de la generación de energía eléctrica.

Destacamos el ahorro y la eficiencia que puede suponer en el ámbito de la edificación.

---

<sup>57</sup>ÁLVAREZ PELEGRY, E y CASTRO LEGARZA, Generación distribuida y autoconsumo. Análisis regulatorio. Orkestra, Instituto Vasco de Competitividad, Cátedra de Energía, octubre 2014, pág.14.

<sup>58</sup> GALÁN SOSA, J., “El prosumidor como nuevo sujeto en el sector eléctrico: propuestas de mejora para la regulación del autoconsumo de energía eléctrica”. CEF Legal. Revista Práctica de Derecho, Noviembre 2016, núm. 190, pág.133.

- Unido a lo anterior, podemos destacar la conservación de las fuentes de energía básicas: petróleo, carbón y gas natural.

El actual sistema energético está agotando las reservas de combustible. La búsqueda y explotación de nuevas fuentes de energía primaria es un compromiso vital para salvaguardar el futuro de las generaciones venideras. Es aquí donde entran las fuentes de generación distribuida que utilizan recursos renovables como alternativa a los recursos agotables.

- Ayuda a mejorar la autonomía energética, reduciendo las importaciones energéticas.

La crisis del petróleo de 1973 elevó el precio del barril de petróleo de forma espectacular, el cual ha mostrado desde entonces un comportamiento inestable, provocando una creciente toma de conciencia sobre los aspectos reales del problema energético y el interés en diversificar las fuentes de energía y fomentar el autoabastecimiento.

España es muy dependiente energéticamente del exterior, por encima de la media europea por eso, es fundamental tratar de buscar y explotar fuentes de energía autóctonas, que permitan reducir la dependencia exterior en materia energética y la generación distribuida ofrece una estructura productiva más amplia que contribuye a la diversificación energética y potencia los recursos autóctonos<sup>59</sup>.

---

<sup>59</sup> COMUNIDAD DE MADRID, Guía Básica de la Generación Distribuida, 2007, pág.46.

- Al no requerir de “grandes inversiones”, puede ser realizado por pequeños consumidores. En general, se puede afirmar que se trata de pequeña-mediana potencia de los equipos de producción de energía eléctrica.

Aunque no existe consenso en la literatura científica sobre el límite de potencia, en el estudio “Distributed Power Generation in Europe”, se indica a este respecto que los casos de instalaciones de generación distribuida con una potencia superior a 100KW son excepcionales.

- Mejora de la seguridad en el suministro, la contribución a la reducción de la congestión de la red de transporte o el incremento de la competencia en la actividad de suministro.<sup>60</sup>

Ayuda a paliar situaciones de saturación de la capacidad del sistema de potencia ante demandas fuertemente crecientes (aunque la tendencia cambió con la crisis económica) y el problema de ubicación de las grandes centrales y ampliación de la infraestructura actual del sistema de potencia.

La construcción de nuevas líneas de transporte y distribución, subestaciones y nuevas centrales de generación se enfrentan actualmente a un creciente rechazo social, lo que hace cada vez más difícil la ampliación del actual sistema eléctrico.

Una alternativa a este problema se puede encontrar en la generación distribuida que permitiría cubrir los picos de demanda y evitar las interrupciones de suministro que preocupan a los responsables del sistema y a la sociedad en general.

Contribuye de esta manera a una mayor seguridad global en el suministro de

---

<sup>60</sup> Distributed Power Generation in Europe”, 2007, págs. 36-37.



energía y facilita la planificación del abastecimiento frente a previsiones inciertas de demanda<sup>61</sup>.

- El autoconsumo con fuentes renovables resulta beneficioso para el sistema debido a la disminución de pagos de emisiones de CO2.

- Refuerza los requisitos de continuidad en el servicio y su fiabilidad.

La fiabilidad del suministro afecta a todos los procesos industriales y, de manera especial, a sectores como el de la informática y las telecomunicaciones, donde cualquier indisponibilidad de suministro eléctrico puede causar grandes pérdidas en sus procesos productivos.

La alta tecnología en los procesos de producción y en las empresas de servicio demanda fiabilidades cada vez mayores, que es posible alcanzar con la generación distribuida.

- Favorece el desarrollo de regiones aisladas y la inversión privada.

La generación de energía eléctrica mediante energías renovables es muy apropiada para su implantación en zonas aisladas, a las que la red de transporte y distribución actual no llega. Esto favorece el desarrollo regional homogéneo de todo el país.

Además, la producción descentralizada de energía eléctrica representa una mayor oferta de posibilidades de inversión para la iniciativa privada que, de esta forma, puede penetrar más fácilmente en el negocio de la generación.

---

<sup>61</sup> COMUNIDAD DE MADRID, Guía Básica de la Generación Distribuida, 2007, pág.47.

- El desarrollo de la generación distribuida, fomenta los avances tecnológicos en el desarrollo de las fuentes alternativas de generación y reducción de costes.

El vertiginoso desarrollo tecnológico que están experimentando estos equipos constituye uno de los factores claves en el desarrollo de la generación distribuida pues permite aumentar la eficiencia de las tecnologías empleadas y su fiabilidad, al tiempo que permiten reducir sus costes de instalación, operación y mantenimiento<sup>62</sup>.

Inconvenientes:

- No reduce los costes de mantenimiento de las redes de transporte y distribución ni otros costes del sistema eléctrico que deben ser cubiertos con cargo a los ingresos de dicho sistema eléctrico provocando, en algunos casos, costes de inversión adicionales en las redes para adecuarlas a las necesidades derivadas de dicha generación distribuida.

Las instalaciones de autogeneración pueden estar o no conectadas a las redes de transporte y distribución del sistema eléctrico. En el primer caso, se trata de instalaciones aisladas que, según la normativa, quienes producen y consumen su propia energía sin estar conectados a la red eléctrica no han de asumir ningún coste del sistema eléctrico puesto que no lo utilizan y evitan un efecto perverso como es el incremento de los costes del sistema que han de afrontar aquellos que sí lo utilizan. En cambio, las instalaciones conectadas sí deben asumir costes del sistema pues la conexión garantiza el suministro en todo momento, incluso cuando

---

<sup>62</sup> COMUNIDAD DE MADRID, *Guía Básica de la Generación Distribuida*, 2007, pág.48.

la energía autogenerada no sea suficiente. Tendrá que contribuir por los costes generales del sistema: principalmente, los derivados de la solidaridad con los sistemas extrapeninsulares donde la generación es más cara, de la deuda generada en el pasado o de los incentivos a las renovables y los costes de respaldo<sup>63</sup>, siendo la regulación de los costes de respaldo uno de los aspectos más conflictivos y al que haremos especial referencia en esta tesis.

- Existen barreras técnicas, que incluyen las relacionadas con el nivel de desarrollo de las tecnologías y con la interconexión de los sistemas de generación de las redes de distribución.

La falta de madurez de algunas tecnologías se traduce en menores eficiencias, fiabilidad, tiempo de vida, etc., y supone una barrera a su implantación que puede ser reducida incrementando la investigación y el desarrollo tecnológico e implementando proyectos de demostración, etc.

Además, en el caso concreto de las tecnología de generación distribuida renovables, que es el caso que nos ocupa, su producción depende de la disponibilidad del recurso renovable, el cual tiene, generalmente, variaciones aleatorias, lo que la hace bastante impredecible.

Por otro lado, las barreras de interconexión incluyen las exigencias de las compañías distribuidoras dirigidas a la compatibilidad con la explotación a la red (especificaciones relativas a calidad de suministro, fiabilidad y continuidad,

---

<sup>63</sup> MENDOZA LOSANA, A.I., “Trabas al autoconsumo de energía eléctrica. Real Decreto 900/2015, de 9 de octubre, por el que se regulan las condiciones administrativas, técnicas y económicas de las modalidades de suministro de energía eléctrica con autoconsumo y de producción con autoconsumo”, *Revista Doctrinal Aranzadi* num 3/2016, 2016, pág. 3.

seguridad, medida, distribución local y control). En principio, las redes de distribución no están preparadas técnicamente para conectar generación distribuida, pues fueron diseñadas para conectar cargas, no generadores. Es por este motivo que la conexión de dichos generadores puede acarrear problemas de estabilidad, fiabilidad, flujos bidireccionales, etc. Es necesario adoptar normativas técnicas de interconexión que aseguren la fiabilidad, seguridad y calidad del suministro y acelerar el desarrollo de los sistemas y tecnologías de control de generación distribuida.

- También existen barreras económicas que se justifican en la falta de madurez de algunas tecnologías y la poca difusión que ello conlleva y que hacen que los costes de la inversión inicial, así como el mantenimiento posterior, se disparen, resultando muy difícil su penetración. Esto implica que los plazos de amortización son muy altos y se traducen en un mayor riesgo para el inversor, aunque como hemos señalado, los avances tecnológicos en este ámbito son muy relevantes.
- Las barreras regulatorias incluyen los problemas existentes a la hora de obtener licencias de instalación (problemas medioambientales, sociales, etc.) que involucran en muchos casos a autoridades locales, regionales y nacionales, haciendo el proceso largo y tedioso. Convendría, por tanto, agilizar estos procesos de resolución de propuestas<sup>64</sup>.
- Al tratarse de una generación cuyo control no está centralizado en el operador del sistema, sino que depende de las circunstancias de sus titulares, se complica la

---

<sup>64</sup> COMUNIDAD DE MADRID, *Guía Básica de la Generación Distribuida*, 2007, pág.49.

operación del sistema en su conjunto afectando tanto a distribuidores como a comercializadores.

El principal inconveniente de la generación distribuida para el distribuidor es que éste debe acometer una serie de inversiones para modernizar la red.

El autoconsumidor sigue beneficiándose de los servicios que ofrece el sistema eléctrico y por consiguiente, requiere cambios en el modo de operación de la red de distribución y, ocasionalmente, la red de transporte.

En cuanto al comercializador, se estima que tanto la generación distribuida como el autoconsumo suponen una mayor complejidad operativa porque tiene que gestionar clientes que consumen y que vierten energía.

- Al no permitir aprovecharse de las economías de escala, las pequeñas instalaciones de generación son, aún todavía hoy, un modo de generación más costoso que el de las centrales de generación convencionales. Mientras este coste siga siendo superior, el suministro eléctrico generado por una planta de autoconsumo será también mayor que el obtenido mediante red puesto que además de presentar un coste de generación más elevado, no evita los costes fijos del sistema, como ya hemos apuntado (retribuidos mediante los precios de los peajes de acceso a las redes de transporte y distribución más los cargos necesarios para cubrir otros costes de las actividades del sistema). La red no puede faltar cuando la autogeneración no está disponible<sup>65</sup>.

---

<sup>65</sup> ÁLVAREZ PELEGRY, E y CASTRO LEGARZA, Generación distribuida y autoconsumo. Análisis regulatorio. Orkestra, Instituto Vasco de Competitividad, Cátedra de Energía, octubre 2014, pág.15.

### 3.2 Fuentes renovables

Si queremos delimitar el concepto de autoconsumo eléctrico de fuentes renovables, y acabamos de definir el autoconsumo, en este momento corresponde referirnos a las fuentes de energía renovables que podrían dar lugar, en mayor o menor medida, al autoconsumo eléctrico. Sólo así tendremos conceptualmente definido el objeto del trabajo.

No se trata en ningún caso de un estudio exhaustivo, porque excedería mucho del objeto de esta tesis, pero considero que es importante tener las nociones claras en este ámbito por la repercusión que las características de estas fuentes de energía renovable tendrán en la fiscalidad del autoconsumo eléctrico.

Como ya hemos visto al hablar de políticas energéticas y medioambientales, se produce un auge de la energía de fuentes renovables en el siglo XXI, consecuencia de la necesidad de contar con un suficiente abastecimiento energético y de constituir una alternativa a las energías contaminantes, promoviéndose este tipo de energía a través de un marco regulatorio estable y establecimiento de incentivos económicos y fiscales<sup>66</sup>.

En el ámbito europeo, podemos encontrar una definición “energía procedente de fuentes renovables” en la Directiva 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables y por la que se modifican y se derogan las Directivas 2001/77/CE y 2003/30/CE. Así, se establece en el artículo 2 a), Definiciones, lo que se entiende por “energía procedente de fuentes renovables”: *la energía procedente de fuentes renovables no fósiles, es decir, energía eólica, solar, aerotérmica, geotérmica, hidrotérmica y oceánica, hidráulica,*

---

<sup>66</sup> PEREA SOLANO, B., ZATARAIN A., CAÑIZARES E., MONREAL A., “Los instrumentos fiscales en el sector eléctrico”, BECKER, F., CAZORLA, L.M., MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, pág. 87.

*biomasa, gases de vertedero, gases de plantas de depuración y biogás.* Y a continuación define alguna de estas fuentes de energía renovables. Las mismas definiciones se recogen en las Directrices sobre ayudas estatales en materia de protección del medio ambiente y energía 2014-2020<sup>67</sup>.

En la Directiva se recogen los criterios generales para el cómputo de la cuota de energía procedente de fuentes renovables en el consumo final bruto de energía. Consiste en la suma del consumo final bruto de la electricidad procedente de fuentes de energía renovables, del consumo final bruto de energías procedente de fuentes renovables para la calefacción y la refrigeración y del consumo final de energía procedente de fuentes de energía renovables en el sector del transporte.

El hecho de que no exista una armonización legislativa al respecto hace que la normativa tanto comunitaria como nacional presente numerosos problemas a la hora de ser puesta en práctica por parte de los Estados. Esta falta de armonización eficaz podría solventarse con disposiciones vinculantes por parte de la Unión Europea para las diferentes legislaciones nacionales

Según algunos autores el concepto de fuente de energía renovable debería provenir de las ciencias involucradas en el estudio del fenómeno ambiental y no en las definiciones que puedan extraerse del ordenamiento jurídico<sup>68</sup>.

Aunque no es posible presentar una definición o delimitación unívoca de energía renovable, pues cada organización científica, norma o ámbito de investigación tiene una noción ajustada a sus necesidades, Es posible mencionar dos características comunes: se trata de energías limpias, por cuanto no producen emisiones contaminantes a la atmósfera,

---

<sup>67</sup> Comunicación de la Comisión Directrices sobre ayudas estatales en materia de protección del medio ambiente y energía 2014-2020, (2014/C 200/01).

<sup>68</sup> ORTIZ CALLE, E., "Fiscalidad de las energías renovables en la Unión Europea y España", *La regulación de las energías renovables ante el cambio climático*, ALENZA GARCÍA, J.F (Dir.), Aranzadi, 2014, pág. 433.

y por otro lado, son renovables, en el sentido de que se regeneran de forma periódica y a través de ciclos naturales, sin hacer uso consuntivo de los recursos<sup>69</sup>.

Se pueden calificar a las energías renovables como fuentes “autóctonas” con bajas o nulas emisiones a la atmósfera que redundan en una mayor racionalidad en la producción y consumo energéticos y en la sostenibilidad en la utilización de los recursos y en la lucha contra el cambio climático.

En la mayor parte de los casos el uso de las fuentes de energía renovable sirve para la obtención de energía eléctrica, que es el ámbito que nos interesa en este trabajo. En otros casos, la finalidad es distinta: producción de calor o la propulsión de vehículos, etc.

Como ya hemos visto al estudiar el concepto de generación distribuida, en función de la energía primaria que utilicen, estas tecnologías se pueden clasificar en generación distribuida no renovable (comprende aquellas tecnologías que utilizan como energía primaria combustibles fósiles: motores alternativos, turbinas de gas, pilas de combustible y microturbinas) y renovable, que comprende la energía minihidráulica, eólica, solar térmica, fotovoltaica y biomasa<sup>70</sup>.

A continuación, examinaremos las principales características de estas tecnologías de generación distribuida de fuentes renovables:

- Mini-hidráulica<sup>71</sup>

El fundamento básico de este tipo de generación consiste en el aprovechamiento de la energía potencial del agua, almacenada en un embalse o procedente de un río, para

---

<sup>69</sup> ORTIZ CALLE, E., “Fiscalidad de las energías renovables en la Unión Europea y España”, *La regulación de las energías renovables ante el cambio climático*, ALENZA GARCÍA, J.F (Dir.), Aranzadi, 2014, págs. 433 y ss.

<sup>70</sup> COMUNIDAD DE MADRID, Guía Básica de la Generación Distribuida, 2007, págs. 11 y ss.

<sup>71</sup> COMUNIDAD DE MADRID, Guía Básica de la Generación Distribuida, 2007, pág.16.



producir energía eléctrica. La energía potencial del agua se transforma en energía cinética en su camino descendiente por las tuberías forzadas. A continuación, se transforma la energía cinética en energía de presión, energía mecánica y, finalmente, en energía eléctrica.

Dentro de este tipo de generación, únicamente se consideran generación distribuida las llamadas centrales mini-hidráulicas, cuya potencia máxima instalada no supera los 10 MW, definiéndose la potencia de instalación como el producto de caudal por el salto.

Las centrales mini-hidráulicas para generación eléctrica pueden ser de dos tipos:

- a) Central de agua fluyente o en derivación: son aquellas en las que parte del agua del río se desvía de su cauce por medio de un azud y de uno o varios canales, siendo devuelta al río aguas abajo. En este tipo de centrales, el caudal del agua varía durante el año, en función del régimen hidrológico del curso de agua.
- b) Central de embalse o de regulación: en este caso, se construye una presa en el cauce del río formándose un embalse en el que se almacena agua. Puede estar situada a pie de presa o más alejada para mejorar el salto (mixta).

Los elementos básicos de una central mini-hidráulica no difieren de los empleados en una central hidráulica de gran potencia. El elemento diferenciador de una central hidráulica lo constituye la turbina, que puede ser de acción, en las que la energía de presión del agua se transforma íntegramente en energía cinética en la parte fija, o de reacción, en las que la transformación en energía cinética se produce tanto en la parte fija como en la móvil.

Podemos afirmar que es una tecnología madura, existiendo pocas posibilidades de mejora tecnológica. Se puede progresar en el desarrollo de grupos compactos versátiles de

turbinagenerador- sistemas de control, y en el diseño de presas adaptables a los cauces de los ríos.

- Eólica<sup>72</sup>

En las instalaciones de aprovechamiento de la energía eólica, la fuente primaria de energía es el viento, aire en movimiento originado por la diferencia de presión provocada por el calentamiento desigual de la superficie terrestre por efecto del sol.

Al incidir sobre las palas del aerogenerador (elementos móviles), la energía cinética del viento se transforma en energía de presión, transmitiendo un giro al eje. Finalmente, un generador transforma esta energía mecánica en energía eléctrica.

Hoy en día, la gran mayoría de las aplicaciones de la energía eólica son consideradas generación centralizada, por tratarse de grandes parques eólicos, o generación remota, por estar situados lejos del punto de consumo.

Como generación distribuida puede considerarse, únicamente, las pequeñas instalaciones de aerogeneradores instaladas cerca del consumo que pueden servir para llevar suministro eléctrico a lugares aislados, alejados de la red eléctrica, y utilizados comúnmente para el bombeo de agua, etc.

Aparte de las aplicaciones para lugares remotos, una aplicación emergente es la integración de eólica a pequeña escala en edificios. Un ejemplo de integración arquitectónica son los aerogeneradores instalados en el techo de un supermercado de la cadena Tesco, en Estados Unidos, que, junto a otras medidas de eficiencia energética, les reportan ahorros de hasta 20% en la factura eléctrica. En España también hay varios ejemplos de la instalación de esta tecnología en desarrollo.

---

<sup>72</sup> COMUNIDAD DE MADRID, Guía Básica de la Generación Distribuida, 2007, pág.18.

Se trata de una energía que está empezando a ser competitiva por la sencillez de los principios que se aplican. Sin embargo, se trata de una tecnología en desarrollo que presenta ciertos inconvenientes relacionados con el alto coste de inversión inicial, la intermitencia de los vientos, su impacto ambiental y visual, los ruidos y vibraciones, etc.

La energía eólica presenta madurez tecnológica a unos precios cada vez más competitivos, aunque todavía se puede avanzar bastante en el desarrollo de los aerogeneradores y sus componentes en cuanto al incremento progresivo de tamaño unitario de los aerogeneradores, la reducción de su peso, la mejora de los rendimientos de captación, el aumento de la disponibilidad de los sistemas, la mejora de los materiales de fabricación, el desarrollo de sistemas de almacenamiento y la integración en el sistema de suministro eléctrico competitivo.

- Solar térmica<sup>73</sup>

La energía solar térmica se basa en la conversión de la energía procedente de la radiación solar en calor transferido a un fluido (normalmente agua). En el caso de pequeñas instalaciones, no se produce electricidad de forma directa, aprovechándose la energía en su forma térmica.

En función de la temperatura máxima que alcanza el fluido, se distinguen tres tipos de sistemas: de baja, media y alta temperatura. Sólo se puede considerar generación distribuida los sistemas de baja temperatura y los discos parabólicos, pues las potencias en otros casos, son superiores a los 10MW y no están cerca de los puntos de consumo. Para aplicaciones individuales o pequeños sistemas eléctricos aislados, los sistemas de disco parabólicos son una opción viable, con eficiencias teóricas muy altas. Sin embargo, se encuentran en fase de experimentación.

---

<sup>73</sup> COMUNIDAD DE MADRID, Guía Básica de la Generación Distribuida, 2007, pág.19.

Los sistemas de baja temperatura (por debajo de 100 grados C), se utilizan en aplicaciones tales como calefacción, climatización de piscinas, agua caliente sanitarias, etc. Los receptores más habituales son los captadores planos vidriados y los captadores con tubo vacío. Con estos últimos se pueden alcanzar temperaturas más elevadas pero los captadores planos son los más utilizados debido a que consiguen aumentos de temperatura importantes.

Según el Código Técnico de la Edificación, desde septiembre de 2006, todos los edificios de nueva construcción y en rehabilitación de cualquier uso en los exista una demanda de agua caliente sanitaria y/o climatización de piscina cubierta deberán tener una contribución solar mínima de agua caliente sanitaria.

Hoy en día, se tiende a utilizar la energía solar térmica, no sólo para la producción de agua caliente sanitaria y para calefacción, sino también para la producción de frío. Con ello se busca una alternativa a los sistemas de refrigeración de alto consumo energético y aprovechar el mercado existente, ya consolidado, de energía solar térmica.

Se puede afirmar que la energía solar térmica es una tecnología madura. La calidad de los colectores, su fiabilidad y durabilidad, y el diseño específico para nuevas aplicaciones hacen que las instalaciones de aprovechamiento de esta energía sean simples de proyectar, instalar y mantener y, por ello, cada vez más competitivas. Para el futuro, los esfuerzos se centrarán en la optimización del diseño y fabricación para abaratar el producto, su empleo conjunto con máquinas de absorción y desarrollo de colectores para su refrigeración, el diseño de instalaciones para calefacción en invierno y refrigeración en verano, la integración arquitectónica en los edificios y la mejora en los elementos auxiliares de las instalaciones.

- Solar fotovoltaica<sup>74</sup>:

La energía fotovoltaica aprovecha la radiación solar para producir energía eléctrica. Se basa en la absorción de la radiación solar por parte de un material semiconductor, que constituye las denominadas células fotovoltaicas, provocando un desplazamiento de cargas en su interior y originando la generación de una corriente continua.

Originalmente orientada al suministro eléctrico en zonas de difícil acceso para la red de distribución y con pequeños consumos, está evolucionando hacia:

- a) Instalaciones de generación de gran extensión (Huertos Solares). Existen grandes instalaciones fotovoltaicas que podrían considerarse generación centralizada, sin embargo, la mayoría tienen potencias bajas y pueden encontrarse conectadas a la red de baja tensión o aisladas de la red (conectadas directamente a las cargas) por lo que pueden considerarse incluidas en el concepto de Generación Distribuida.
- b) Integración arquitectónica, siguiendo las indicaciones del Código Técnico de la Edificación, donde se exige una producción mínima de energía solar fotovoltaica para los edificios desde septiembre de 2006. Se recogen ciertas exenciones a esta exigencia como cuando la producción eléctrica se cubra con otras fuentes renovables, cuando no se cuente con suficiente acceso al sol o cuando existan limitaciones no subsanables derivadas de la configuración del edificio o de la normativa urbanística aplicable.

Básicamente, una instalación fotovoltaica se compone de:

- a) Sistema de generación que consiste en paneles o módulos compuestos por células fotovoltaicas de material semiconductor conectadas entre sí, encapsuladas para formar un conjunto estanco y resistente.

---

<sup>74</sup> COMUNIDAD DE MADRID, Guía Básica de la Generación Distribuida, 2007, pág.22.

- b) Sistema de regulación de carga: asociado al sistema de acumulación de energía, controla la carga y descarga de las baterías y las protege frente a la sobrecarga y la sobredescarga.
- c) Sistema de acumulación: se trata de un elemento opcional para sistemas conectados a la red. El sistema que mejor se adapta a este tipo de generación es la batería de plomo-ácido. Ésta se encarga de proporcionar energía en horas de baja o nula insolación, almacenar la energía que excede la demanda y satisfacer picos instantáneos de demanda.
- d) Sistema de interconexión (inversor, protecciones y contador)

Se vienen desarrollando sistemas de generación híbrida fotovoltaica-eólica, fotovoltaica-diésel o fotovoltaica-eólica-diésel. La combinación de diversas fuentes de energía renovable y/o energía basada en el gas natural, apoyadas habitualmente en sistemas de almacenamiento de energía, hace posible un aprovechamiento óptimo de los recursos disponibles.

El parque fotovoltaico español es mayoritariamente generación distribuida.

La dispersión geográfica y el número de instalaciones existentes, reflejan la socialización de la tecnología, que, a diferencia de muchos otros sistemas de producción de electricidad, está al alcance de las economías domésticas. Ahora bien, este enorme volumen fotovoltaico exige un esfuerzo de gestión del sistema y el mercado eléctrico muy superior al tradicional.

- Biomasa<sup>75</sup>

Se denomina biomasa a toda aquella materia orgánica cuyo origen está en un proceso biológico y a los procesos de reciente transformación de esta materia que se produzcan de

---

<sup>75</sup> COMUNIDAD DE MADRID, Guía Básica de la Generación Distribuida, 2007, pág.28.

forma natural o artificial, excluyendo, por tanto, de este grupo a los combustibles fósiles, cuya formación tuvo lugar hace millones de años.

Al estar constituida básicamente por carbono e hidrógeno, la energía química de la materia orgánica, producida en las plantas verdes a través de la fotosíntesis, puede ser transformada en energía eléctrica, térmica o combustible mediante diversos procesos.

Según su origen, la biomasa se puede clasificar en dos grandes grupos: la biomasa vegetal y los cultivos energéticos.

La biomasa vegetal incluye los excedentes agrícolas, constituidos por los productos agrícolas que no emplea el hombre, y la biomasa residual, que incluye residuos forestales y agrícolas, residuos ganaderos, residuos industriales (industrias forestales, agrícolas y del sector agroalimentario) y residuos urbanos.

Los cultivos energéticos son plantaciones realizadas con la única finalidad de ser utilizadas como fuente de energía (calor) o como materia prima para la obtención de combustibles (biocarburantes). Se caracterizan, por una parte, por su alta producción por unidad de superficie y año y, por otra, por los pocos requerimientos que exige su cultivo.

En general, la biomasa presenta unas características de combustión inferiores, comparada con los combustibles fósiles, debido a la baja densidad energética y alta humedad, además de la imposibilidad de almacenarla durante mucho tiempo porque se deteriora. Sin embargo, su potencial es lo suficientemente elevado como para justificar el estudio y desarrollo de tecnologías que permiten un uso eficiente de la misma como fuente de energía.

A pesar de que el aprovechamiento de la biomasa en los países industrializados es aún muy escaso, en los países en vías de desarrollo constituye la principal fuente de energía.

Se trata de una tecnología que favorece el reciclaje de residuos, contribuyendo a una mayor limpieza de los bosques y disminuyendo así el riesgo de incendio. Sin embargo, la necesidad de grandes superficies de cultivo e infraestructuras de transporte y el estado de desarrollo de la tecnología hace que se presenten inconvenientes para su utilización masiva.

En España, el uso de biomasa es uno de los objetivos prioritarios aunque es necesario mejorar la tecnología.

Podemos concluir que el mayor potencial de desarrollo se encuentra en la energía solar térmica y la fotovoltaica en edificios. De acuerdo con el estudio realizado por el Instituto de Investigaciones Tecnológicas de la Universidad Pontificia de Comillas para Greenpeace, se podría cubrir más de cuatro veces la demanda de electricidad proyectada para el año 2050 sólo con energía termosolar y el doble de la demanda proyectada sólo con energía fotovoltaica integrada en edificios<sup>76</sup>.

Dentro de las tecnologías emergentes de fuentes de energía renovables, vamos a apuntar alguna característica:

- Marina<sup>77</sup>

La energía marina comprende el aprovechamiento de la energía cinética de las olas- producida por la acción del viento-, la energía cinética de las corrientes y el desnivel de las mareas- debidas a efectos gravitatorios- y la energía térmica debida al gradiente de temperatura existe a diferentes profundidades como consecuencia de la irradiación solar.

---

<sup>76</sup> Comillas, I. d. (s.f.). "Renovables 2050. Un informe sobre el potencial de las energías renovables en la España peninsular".

<sup>77</sup> COMUNIDAD DE MADRID, Guía Básica de la Generación Distribuida, 2007, pág.35.



Esta tecnología sigue presentando bajo grado de desarrollo tecnológico y elevados costes de instalación. Un ejemplo lo podemos encontrar en el municipio de Santoña (Cantabria).

- Geotérmica<sup>78</sup>

La energía geotérmica consiste en el aprovechamiento del calor acumulado en rocas o aguas que se encuentran a elevada temperatura en el interior de la Tierra. La energía térmica de un yacimiento es extraída haciendo circular agua o vapor a su través, transportando así el calor almacenado en las zonas calientes hasta la superficie. Sólo es aprovechable en lugares muy concretos del planeta.

Tal y como reconoce el Instituto Geológico y Minero de España, se trata de una fuente de energía renovable abundante y de explotación viable, técnica y económicamente y su existencia en nuestro subsuelo está probada.

Dependiendo del nivel térmico del fluido, hay varias formas de aprovechamiento. Los procesos de alta temperatura (entre 150 y 400 grados) se emplean para la producción directa de electricidad. Los de media temperatura (entre 70 y 150 grados) se pueden emplear para producir electricidad mediante el uso de ciclos binarios, con aplicación en procesos industriales. Por último, los de baja temperatura (por debajo de 70 grados) se emplean en usos directos del calor, como calefacción de viviendas, procesos industriales, usos agrícolas, y cuando la temperatura es muy baja (20 o 30 grados), agua caliente sanitaria y aire acondicionado con empleo de bomba de calor.

Aunque hay pocos ejemplos de utilización de este tipo de energía en España, a pesar de que existen almacenes con posibilidad de explotación, podemos destacar el caso del Centro Metalúrgico de Investigación Azterlan en Durango (Vizcaya), que dispone de una instalación geotérmica para la climatización del edificio.

---

<sup>78</sup> COMUNIDAD DE MADRID, Guía Básica de la Generación Distribuida, 2007, pág.37.

#### **4. FISCALIDAD DEL AUTOCONSUMO ELÉCTRICO DE FUENTES RENOVABLES.**

En este capítulo, vamos a centrarnos en la fiscalidad del autoconsumo eléctrico de fuentes renovables, tanto en el ámbito europeo como en España.

La fiscalidad de la energía eléctrica de fuentes renovables es lo suficientemente extensa y complicada, como para desviarnos de nuestro objeto y tratar tributos que no estén íntimamente relacionados con el objeto de la tesis.

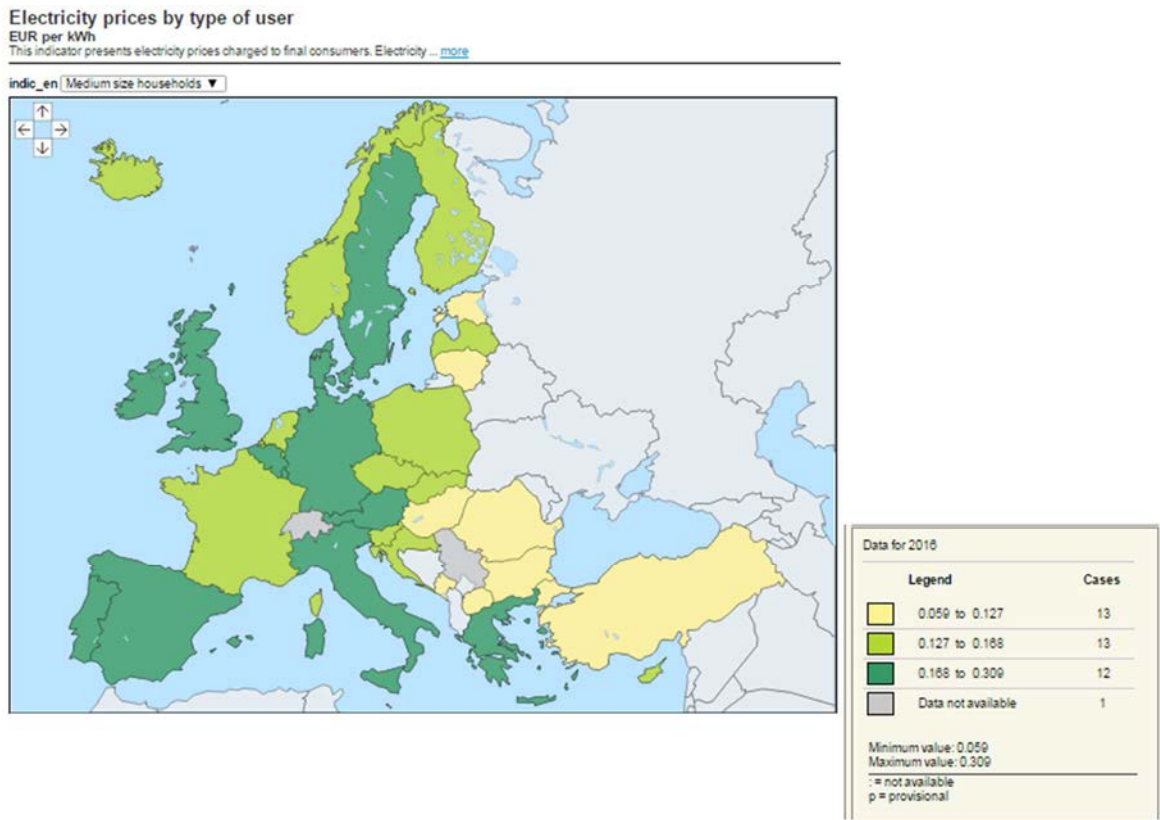
Como adelanté en la introducción, analizaremos las figuras tributarias que gravan el autoconsumo eléctrico de fuentes renovables, desde la perspectiva del cumplimiento de los principios constitucionales (artículo 31 de la Constitución) y sin ánimo de realizar un análisis exhaustivo de cada tributo, sino señalando las notas más características de los mismo en relación con el objeto de nuestro estudio.

Para empezar, es preciso señalar que la imposición energética-medioambiental juega un importante papel recaudatorio desde finales del siglo XX en muchos países desarrollados, fundamentalmente por la limitada reacción, al menos a corto plazo, de los consumidores antes cambios en los precios de los productos energéticos, debido a que son productos muy inelásticos. Esto implica menores distorsiones en el comportamiento de los agentes y más capacidad recaudatoria, lo que no beneficia la finalidad de la imposición medioambiental<sup>79</sup>.

---

<sup>79</sup> SÁENZ DE MIERA, G., “La fiscalidad energética y medioambiental en la OCDE: análisis y reflexiones”, BECKER.F, CAZORLA, L.M., MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, págs. 322 y ss.

En el siguiente gráfico se compara el precio final pagado por los consumidores por kilowatio hora definido como el precio nacional medio en euros por KWh incluyendo todos los tributos para el hogar medio, entre 2500 y 5000 KWh de potencia contratados.



Fuente: Eurostat

Por tanto, cabe señalar, desde el punto de vista práctico, la capacidad de recaudación y la fácil gestión de estos tributos<sup>80</sup>, aunque la finalidad extrafiscal de protección del medio ambiente, defendida en estos tributos, se tendría que demostrar tanto más eficaz cuanto menores sean los ingresos percibidos por la exigencia de esos gravámenes, al estar

<sup>80</sup> HERRERA MOLINA, P.M., *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid, 1998, p.493.

desincentivando conductas o actividades perjudiciales para el medio ambiente. Dicho esto, no siempre tiene que ser así y, en todo caso, un tributo extrafiscal no pretende realizar de manera absoluta el fin de política económica o social, sino acercarse a una solución óptima, de ahí que haya que rechazar la idea que defiende algunos autores, al entender que el éxito de esta clase de impuestos radica idealmente en la recaudación cero pues se persigue internalizar los costes reduciendo la contaminación del modo más eficiente posible y no prohibir de facto la actividad económica gravada<sup>81</sup>. La incidencia en el medio ambiente es una consecuencia inevitable de la actividad económica y la finalidad del impuesto ecológico no es “estrangular” el crecimiento, sino hacer posible un desarrollo sostenible, limitando los efectos de la contaminación, y que cada agente económico pueda decidir si le resulta rentable o no seguir contaminando, reduciéndose en conjunto la contaminación a los niveles deseados<sup>82</sup>. Si una actividad es gravemente dañosa para el medio ambiente, debe directamente prohibirse, entrando en juego medidas directas de carácter sancionador administrativo o incluso penal.

Los tributos se orientan a la reducción progresiva de la contaminación, y en la mayoría de los casos tendrían que tratarse de medias transitorias para conseguir este fin. Se busca el equilibrio entre la protección del entorno natural y el crecimiento económico, que no es otra cosa que el denominado “crecimiento sostenible”. En todo caso, son medidas dinámicas que se pueden ir adaptando a las necesidades o nuevas circunstancias que se presente.

Cuando haya fines concurrentes en la configuración del tributo, se tiene que buscar el equilibrio entre los dos fines concurrentes y decidir cuál de los dos va a tener más peso en

---

<sup>81</sup> ORTIZ CALLE, E., “El Ordenamiento Comunitario de la imposición de la energía y la protección del medio ambiente”, *Los impuestos sobre la energía*, nº268, mayo 2007, p. 110.

<sup>82</sup> HERRERA MOLINA, P.M., *Derecho Tributario Ambiental*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pp.62-63.

el tributo (política ambiental o recaudación). A estas cuestiones prestaremos mayor atención cuando hablemos de la finalidad extrafiscal.

El principio “quien contamina paga”, recogido en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), se aplica a la fiscalidad de la energía de fuentes renovables. La finalidad de este principio es que los operadores económicos internalicen, a través de los tributos, los costes sociales ambientales, externalidades, ignorados o infravalorados por el mercado, partiendo de que el medio ambiente es un bien público<sup>83</sup>.

Es importante señalar que en el plano conceptual, no podemos confundir fiscalidad ambiental con fiscalidad de la energía. Ambos conjuntos presentan áreas de intersección, pero no son conjuntos concéntricos. Existen tributos ambientales que no guardan relación con la energía y tributos energéticos que sólo indirectamente cabría considerarlos ambientales.

La situación con la que nos encontramos en este sector, es una configuración de tributos nada sistemática derivada de la falta de coordinación de las medidas tributarias aprobadas por las Comunidades Autónomas y las aprobadas por el Estado<sup>84</sup>, y por otro lado, la falta de coordinación entre los tributos estatales y las medidas de armonización previstas en la UE.

A esto se une el afán recaudatorio de entes locales, autonómicos y estatales, que entra en colisión con la pretendida finalidad de protección del medio ambiente y con principios jurídicos básicos como la igualdad, la capacidad económica, la ausencia de arbitrariedad, etc., contenidos tanto en el derecho internacional, comunitario como en el interno.

---

<sup>83</sup> ORTIZ CALLE, E., “El Ordenamiento Comunitario de la imposición de la energía y la protección del medio ambiente”, *Los impuestos sobre la energía*, nº268, mayo 2007, p. 113.

<sup>84</sup> GAGO RODRÍGUEZ A., “Impuestos sobre la electricidad y la energía: una oportunidad para la consolidación fiscal”, GONZÁLEZ –CUÉLLAR SERRANO, ML. y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, 2017, págs. 28 y ss.

Además, aparecen figuras no tributarias que se confunden o tratan de confundirse con los tributos, como el denominado “impuesto al sol”, que conviven con toda esta “amalgama” de prestaciones patrimoniales de distinta naturaleza que gravan la energía eléctrica de fuentes renovables.

Si se apuesta por la economía sostenible y por el fomento de las fuentes de energía renovables para garantizar la seguridad de suministro, la sostenibilidad ambiental y la competitividad y eficiencia económica, sin duda, sigue siendo necesaria la intervención pública. Como ya hemos visto, para ello, los Estados cuentan con instrumentos fiscales, regulatorios y de mercado, que son idóneos para conseguir esa finalidad.

Dentro de los instrumentos fiscales, podemos señalar los impuestos especiales, los recargos sobre tributos y la creación de nuevos tributos. A través de ellos, se puede promover la reducción del consumo energético y de las emisiones, el fomento de tecnologías favorables al medio ambiente e innovaciones tecnológicas y también, asegurar ingresos suficientes para la Hacienda Pública.

Como parte de esta introducción, me gustaría apuntar que existe un debate abierto respecto a qué es o qué debería ser un impuesto ambiental, planteándose si el impuesto debe perseguir internalizar el coste medioambiental ocasionado (Pigou) o bien modificar la conducta de los agentes (Joskow, P 1992).

Según la teoría de Pigou, el impuesto debería ser igual al coste social marginal del daño medioambiental causado, aunque generalmente se considera probable que un impuesto más alto o más bajo que ese coste siga teniendo un efecto medioambiental positivo. La teoría de Pigou se corresponde con las tasas porque esta figura tributaria se basa en el principio de equivalencia.

Frank Ramsey demostró que para lograr un nivel de recaudación determinado al menor coste posible, debían gravarse más intensamente los bienes con demanda relativamente inelástica (como es el caso de la energía) y más débilmente los bienes elásticos.

Mientras que Paul Joskow, sugiere que en ocasiones es preferible no hacer nada en absoluto que introducir una política o impuesto medioambiental mal diseñado, ya que un impuesto mal diseñado podría desviar el consumo hacia un producto aún más contaminante. Esto se explica también por los problemas que podemos encontrarnos al fijar arbitrariamente los niveles de contaminación tolerables para la sociedad y al diseñar una estructura de impuestos por emisiones cuyos tipos impositivos sean suficientes para garantizar que no se superen los niveles de contaminación establecidos<sup>85</sup>.

Otra posibilidad es recaudar con un fin concreto “impuestos con recaudación afectada” y la recaudación obtenida a partir de este impuesto está destinada a alguna actividad predeterminada (tributo sobre la recogida de basuras por ejemplo). La OCDE no lo recomienda porque a largo plazo la recaudación del mismo no suele ser capaz de cubrir los costes de la actividad a la que está destinada dicha recaudación.

La recaudación se puede destinar a sufragar inversiones en I+D, a reducir otros impuestos... Dependiendo del contexto económico y fiscal de cada país. Vemos por tanto, el difícil juego de decisiones a la hora de configurar la política medioambiental de un país.

Podría resultar de aplicación en el ámbito de la energía de fuentes renovables, la teoría del doble dividendo de la imposición medioambiental (Goulder, 1995), que defiende que, puesto que todos los impuestos son distorsionantes, es posible utilizar la recaudación asociada a un impuesto corrector, estable y potente, para reducir otros impuestos y obtener

---

<sup>85</sup> ORTIZ CALLE, E., “El Ordenamiento Comunitario de la imposición de la energía y la protección del medio ambiente”, *Los impuestos sobre la energía*, nº268, mayo 2007, p. 113.

así un beneficio económico extra-ambiental. Hay que tener en cuenta el efecto de la interacción fiscal al sustituir un impuesto de base amplia (IS, IRPF) por otro de base estrecha (consumos energéticos), que pueden originar distorsiones no correctoras, ineficiencias sobre las decisiones de trabajo, ahorro o consumo. Fue muy importante esta teoría a principios del siglo XXI, consiguiendo que desapareciesen algunos rasgos definitorios de la imposición ambiental correctora para dejar protagonismo a objetivos fundamentalmente recaudatorios<sup>86</sup>.

Para terminar esta breve introducción a la fiscalidad del autoconsumo eléctrico de fuentes renovables, creo que es interesante y enriquecedor reproducir al decálogo que propone Labandeira Villot, Xavier,<sup>87</sup> en el que expone una serie de recomendaciones que parten del carácter primordialmente ambiental y corrector de las figuras tributarias y también su inserción y efectos en un contexto fiscal, energético y ambiental más amplio:

- No a la discrecionalidad.

Es muy importa que los componentes fundamentales del impuesto ambiental sean definidos correctamente. Tanto la base imponible como el tipo impositivo tienen que ser no discrecional

La base imponible debe estar relacionada con el daño ambiental que se pretende corregir, recogiendo las descargas contaminantes que se realizan el entorno natural, aunque a veces su uso generalizado puede ser muy costoso o complejo en términos de gestión o

---

<sup>86</sup> SÁENZ DE MIERA, G., "La fiscalidad energética y medioambiental de la OCDE: análisis y reflexiones", BECKER.F, CAZORLA, L.M., MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, págs. 326-329.

<sup>87</sup> GAGO RODRÍGUEZ, A. y LABANDEIRA VILLOT, X., "La imposición ambiental como opción para España", *Papeles de Economía Española*, nº139, 2014, *La fiscalidad en España: Problemas, retos y propuestas*.



administración, y obligará a utilizar bases imponibles más imperfectas pero con un vínculo elevado con el daño ambiental.

- Prioridad a la mejora ambiental.

El objetivo fundamental del impuesto ambiental es la reducción en el deterioro medioambiental, por lo que es muy importante el papel incentivador sobre los contaminadores mediante la promoción de cambios de comportamientos y /o tecnologías y procesos productivos. Un impuesto es ambiental por sus efectos (efectividad) por el lado de los ingresos públicos, no por el uso de su recaudación.

- Neutralidad entre contaminadores.

Es necesario que el impuesto medioambiental se aplique de manera uniforme y extensa. Es muy importante que la cobertura impositiva sea amplia y no se dejen sectores o emisores fuera de gravamen así como que el precio al que se enfrentan los contaminadores sea el mismo porque si hay variación en los precios por sectores, se producirá una asignación ineficiente de las reducciones sectoriales de emisión.

Un correcto cumplimiento de la recomendación debería llevar a una igualación en el tratamiento fiscal de todas las fuentes energéticas que ocasionen daños al medio ambiente, lo que exigiría la eliminación en primer lugar de subvenciones explícitas e implícitas existentes.

- Figuras viables.

Importancia de diseñar tributos administrativamente viables, que reduzcan al máximo los costes de administración y cumplimiento fiscal. Además, el impuesto ambiental ha de ser socialmente viable, por lo que es necesario considerar los efectos distributivos de estos tributos y definir, si estos fuesen especialmente negativos, mecanismos de compensación

En muchos casos, la afectación de la recaudación obtenida en el impuesto ambiental es determinante para que éste sea aceptado socialmente y sea sostenible desde un punto de vista político.

- Ambigüedad sobre la afectación recaudatoria. Soluciones mixtas o de afectación recaudatoria total.

La afectación recaudatoria a objetivos ambientales o a paquetes distributivos compensatorios puede hacer más viable la introducción de impuestos ambientales, aunque no hay consenso en este punto y no hay una recomendación clara respecto al uso recaudatorio ambiental.

- Alcance jurisdiccional adecuado.

El gran problema que encontramos en España es que existen abundantes aplicaciones de impuestos ambientales en administraciones subcentrales, siendo la mayoría de los impuestos ambientales de nueva creación de titularidad autonómica.

La asignación subcentral de un impuesto ambiental está justificada cuando el alcance ambiental del problema ambiental coincide, de forma aproximada, con el tamaño de la jurisdicción. Sin embargo, se produce una posible competencia fiscal entre jurisdicciones que podría reducir o eliminar las ganancias anteriores.

En términos general, no parecen existir demasiados apoyos económicos o puramente ambientales para una asignación subcentral de los impuestos aplicados al ámbito energético: por un lado por el alcance global de los problemas ambientales, y por otro, por la competencia fiscal destructiva con una fragmentación de facto de los mercados.

- Alineación con otras políticas ambientales.

Necesidad de alinear los impuestos ambientales, reduciendo fricciones o interacciones negativas y fomentando sinergias, con los instrumentos y objetivos de otras políticas.

Los impuestos tienen que reforzar al resto de instrumentos de política ambiental para conseguir los objetivos marcados, pudiendo así completar los sectores cubiertos por los precios, o reforzar otros instrumentos de política ambiental, como los certificados ambientales de productos o los estándares tecnológicos, gracias al incentivo adicional generado por los precios.

No podemos olvidar que los impuestos pueden introducir fricciones por lo que será deseable o bien reducir el número de instrumentos de política o definirlos cuidadosamente para un correcto funcionamiento simultáneo.

- Alineación con otras políticas energéticas.

Importancia de los impuestos para las políticas de gestión de la demanda, sobre todo de ahorro y eficiencia energética. Y también de la oferta, con similares objetivos de reducción de la dependencia y costes de los servicios energéticos.

También se producen fricciones o interacciones negativas, como puede ser la aplicación de impuestos energéticos-ambientales moderadores sobre tecnologías productivas que son fomentadas a través de otros instrumentos de política, como ocurre en España con varios impuestos autonómicos que actúan en sentido contrario a los mecanismos centrales de promoción de energías renovables.

En cuanto a las interacciones negativas, la solución viene por reducir el número de instrumentos redundantes o redefinirlos para que dejen de serlo.

- Alineación con otras políticas fiscales.

Los impuestos energéticos-ambientales cumplen varios objetivos: ambiental, recaudatorio y reducción de la dependencia energética.

A veces pueden existir incompatibilidades entre los objetivos recaudatorios de la imposición energética y aquellos que buscan la reducción de las bases impositivas gravadas. En estos casos, se tiene que definir de manera transparente el objetivo prioritario para dar más peso a un componente sobre otro.

- Apertura a la innovación fiscal energética-ambiental.

Este ámbito, exige estar abierto a impuestos nuevos y flexibles que permitan abordar adecuadamente un entorno tecnológico, económico y ambiental en continuo movimiento.

Apuntar posibles cambios en al ámbito de la fiscalidad de los carburantes en el transporte, introducción de impuestos sobre el carbono añadido, promoción de la eficiencia energética de los edificios, etc.<sup>88</sup>

#### **4.1 Fiscalidad del autoconsumo eléctrico de fuentes renovables en el ámbito europeo.**

La definición de impuesto ambiental y energía de fuentes renovables no la encontramos en el ámbito estrictamente tributario, al no establecerse en la Directiva 2003/96/CE, de 27 de octubre de 2003 por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

---

<sup>88</sup> LABANDEIRA VILLOT, X. “Fiscalidad y Sostenibilidad”, BECKER.F, CAZORLA, L.M., MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, págs. 130 y ss.

Son las Directrices sobre ayudas estatales en materia de protección del medio ambiente y energía 2014-2020 (2014/C 200/01), las que incorporan una definición de impuesto medioambiental. Así, en su artículo 1.3 (15), se define el impuesto medioambiental como toda exacción con una base imponible específica que tenga un efecto negativo claro sobre el medio ambiente o cuyo objetivo sea gravar determinadas actividades, bienes o servicios, de tal modo que los costes ambientales puedan ser incluidos en su precio y/o que los productores y consumidores se inclinen por actividades más respetuosas del medio ambiente.

Por otro lado, como ya hemos expuesto al hablar de fuentes de energía renovables, la definición de éstas también se encuentra en las Directrices sobre ayudas estatales en materia de protección del medio ambiente y energía 2014-2020 y además, en Directiva 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables y por la que se modifican y se derogan las Directivas 2001/77/CE y 2003/30/CE.

Por tanto, se puede afirmar que no existe un concepto de tributo ambiental específico en la regulación de la fiscalidad comunitaria.

Tal y como hemos avanzado, hay dos características de la regulación comunitaria en este ámbito que afecta en gran manera a la efectividad y armonización de la fiscalidad de estos productos: por un lado, la exigencia de unanimidad por parte del Consejo para aprobar cualquier medida de carácter fiscal de acuerdo con el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea; y por otro, la falta de coactividad de las medidas europeas que afectan a su efectividad.

El objetivo de la armonización fiscal en el ámbito comunitario tiene un carácter claramente instrumental o medial<sup>89</sup>. No contienen directrices vinculantes para los Estados en relación con una determinada concepción de la justicia en el ámbito del Derecho Tributario, de la misma forma que tampoco determinan necesariamente la utilización instrumental del ordenamiento tributario para la consecución de fines específicos de política social o económica.

La diversidad extrema dentro de la Unión Europea de la imposición indirecta que grava los productos energéticos y la electricidad pueden falsear la competencia dentro del mercado único en la medida en que se trata de impuestos indirectos que encarecen la prestación de estos servicios de suministros. Este fue el planteamiento para la aprobación de la Directiva 2003/96/CE y su principal finalidad la de asegurar el buen funcionamiento del mercado interior, relegando los aspectos ambientales a un segundo plano. Y esto se debe a que las normas de carácter vinculante recogidas en la Directiva se refieren exclusivamente al establecimiento de niveles mínimos de imposición y no al interés ambiental de la misma, destacando también que la protección ambiental constituye una política de carácter transversal que debería incidir en todas las actuaciones de la Unión Europea, tal y como aparece recogido en el TFUE, como ya hemos visto en el segundo capítulo.

El legislador comunitario reconoce que la fiscalidad es un instrumento útil para reducir las emisiones pero será cada Estado el que decida, libremente y en qué medida, si se va a hacer uso de este instrumento o no, teniendo en cuenta el carácter meramente dispositivo del interés ambiental en los impuestos armonizados que gravan la energía y la electricidad.

---

<sup>89</sup> ORTIZ CALLE, E., "El Ordenamiento Comunitario de la imposición de la energía y la protección del medio ambiente", *Los impuestos sobre la energía*, nº268, mayo 2007, págs.99 y ss.

Así, en los Considerando de la Directiva 2003/96/CE se establece que las exigencias en materia de protección del medio ambiente deben integrarse en la definición y aplicación de las demás políticas de la Comunidad; que la imposición de la electricidad constituye uno de los instrumentos de que se dispone para alcanzar los objetivos del Protocolo de Kioto; y que conviene dejar a los Estados miembros la flexibilidad necesaria para definir y aplicar políticas adaptadas a sus circunstancias nacionales, ajustándose a los niveles mínimos comunitarios de imposición exigidos.

Tal y como ha ocurrido con la Propuesta de Directiva de 13 de abril de 2011, que examinaremos a continuación, también se fracasó al intentar en la aprobación de la Propuesta de Directiva, de 30 de junio de 1992 (COM 92, 226 final), en la que también se recogía la creación de un impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono y sobre la energía. Un impuesto con verdadero carácter ambiental cuya base se dividiría en un parte correspondiente al gravamen de la energía, cuantificándose la obligación tributaria en función del valor energético de los bienes gravados, y otra parte del impuesto, que mediría la capacidad del emisor de descargar dióxido de carbono a la atmósfera. Esta propuesta se enmarcaba en el contexto del Protocolo de Kioto, la adopción de la Convención sobre el Cambio Climático en la ciudad de Río de Janeiro 1992, y la aprobación del “Libro Blanco sobre Crecimiento, Competitividad y Empleo”, de 5 de diciembre de 1993 (COM 1993, 700), en el que se incluía la fiscalidad de la energía y se abogaba por la utilización de los impuestos sobre las energías contaminantes como forma de reducir las emisiones de dióxido de carbono, al tiempo que proponía el establecimiento de beneficios fiscales para

las empresas que fomentaran actividades con una incidencia favorable en el medio ambiente<sup>90</sup>.

Tanto en ese momento, como en la actualidad, la exigencia de unanimidad por parte del Consejo para aprobar cualquier medida de carácter fiscal de acuerdo con el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, artículo 113, dificultó mucho la aprobación de medidas de este tipo. A ello se une, la supuesta pérdida de competitividad de las empresas comunitarias frente al resto y la resistencia de las organizaciones empresariales<sup>91</sup>.

Señalar, aunque no insistiremos en este tema por la escasa relación con el objeto del estudio, que en el ámbito del sector eléctrico podrían contemplarse algunas ayudas de Estado en relación con el fomento de algunas fuentes de energía renovables, pero el artículo 107 c) del TFUE considera compatibles con el mercado interior *las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común*<sup>92</sup>. En este punto es importante señalar el Reglamento (UE) n° 1407/2013 de la Comisión, de 18 de diciembre de 2012, relativo a la aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea a las ayudas de minimis, el Reglamento (UE) n° 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado, así como la Comunicación de la

---

<sup>90</sup> CASANA MERINO, F., “La Directiva 2003/96/CE del Consejo sobre la imposición de los productos energéticos y su incidencia en el ordenamiento jurídico”, en *Noticias de la Unión Europea*, núm. 237, 2004, p.22.

<sup>91</sup> SERRANO ANTÓN, F., “La protección fiscal del medio ambiente en la Unión Europea: el Impuesto Comunitario sobre Productos Energéticos”, en YÁBAR STERLING, A (Dir.), *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Madrid 2002, pp. 399-400.

<sup>92</sup> LUCAS DURÁN, M., “Posibilidades y límites de los tributos del sector eléctrico como instrumentos para alcanzar la eficiencia energética y la sostenibilidad ambiental”, GONZÁLEZ –CUÉLLAR SERRANO, ML. y ORTIZ CALLE, E. (Dir), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, 2017, págs. 74-75.



Comisión sobre directrices sobre ayudas estatales en materia de protección del medio ambiente y energía 2014-2020.

En todo caso, según la jurisprudencia de TFJUE más reciente<sup>93</sup>, no se puede considerar ayuda de estado a favor de otros productores de energía eléctrica que no emitan CO2 a la atmósfera, como serían las energías renovables, por no encontrarse en situaciones comparables.

En cuanto al derecho derivado armonizado de la tributación de la energía, destacamos:

- Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, por la que se faculta a los Estados miembros, en su artículo 1.2, *imponer a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes indirectos con fines específicos, a condición de que tales gravámenes respeten las normas impositivas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o el impuesto sobre el valor añadido por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto. Y añade que dichas normas no incluyen las disposiciones relativas a las exenciones.* Se tienen que examinar los tributos de cada Estado para determinar si se trata de impuestos indirectos, y si estamos ante impuestos indirectos, si gravan o no fines extrafiscales, puesto que se podría vulnerar la Directiva en este sentido.
- Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y

---

<sup>93</sup> Sentencia de 4 de junio de 2015 (Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14).

Otras sentencias anteriores, como la STJCE de 10 de junio de 1999, Braathens C-346/97, se pronunciaban en sentido contrario.

de la electricidad. Se amplía el ámbito de la Directiva, incluyéndose la electricidad, el gas natural y el carbón, junto con los hidrocarburos. Se trata de un acuerdo de mínimos y recoge excepciones y reducciones que dejan un margen muy amplio de discrecionalidad. Relega a la libertad de los Estados la forma concreta de apoyo a las energías renovables y contempla diversas fórmulas que permiten un tratamiento fiscal más ventajosos para este tipo de energía.

- Así el artículo 15 de dicha Directiva, establece que *sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros podrán aplicar bajo control fiscal exenciones totales o parciales o reducciones del nivel de imposición a:* a) *los productos gravables utilizados bajo control fiscal en el ámbito de proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos más respetuosos del medio ambiente o por lo que respecta a los combustibles obtenidos a partir de recursos renovables;* b) *la electricidad — de origen solar o eólico, generada por el oleaje, de origen mareomotriz o geotérmico, — de origen hidráulico producida en instalaciones hidroeléctricas, — generada a partir de biomasa y productos elaborados a partir de la biomasa, — generada por metano emitido por minas de carbón abandonadas, — generada por pilas de combustible;* c) *los productos energéticos y la electricidad utilizados para la generación combinada de calor y electricidad;* d) *la electricidad producida por la generación combinada de calor y electricidad, siempre que los generadores combinados sean respetuosos con el medio ambiente o de rendimiento elevado) hasta que el Consejo, basándose en un informe y una propuesta de la Comisión, adopte por unanimidad una definición común .*

Es importante destacar que España no ha ejercitado la facultad de exonerar o bonificar fiscalmente la electricidad procedente de energías renovables, lo que

tendría mucha repercusión en el ámbito de la fiscalidad del autoconsumo eléctrico de fuentes renovables.

Los objetivos fundamentales de la Directiva 2003/96/CE son: reducir las distorsiones a la competencia debidas a las tasas divergentes entre Estados miembros, y a que otros productos no estaban sometidos hasta entonces a la legislación comunitaria, tales como el gas, carbón o electricidad; aumentar los incentivos hacia usos más eficientes de la energía; y permitir que los Estados miembros pudieran ofrecer incentivos fiscales a cambio de la reducción de emisiones.

- Propuesta de Directiva de 13 de abril de 2011, COM (2011) 168 final (presentada por la Comisión el 13 de abril de 2011), sobre gravamen de productos energéticos y la electricidad. En esta propuesta se crea un marco adaptado a la fiscalidad de las energías renovables que apuesta decididamente por la imposición sobre el CO<sub>2</sub>.

“Por una fiscalidad más inteligente para la UE: propuesta de revisión de la Directiva sobre imposición de los productos energéticos y de la electricidad”.

La Comisión, con esta propuesta de Directiva, pretende cumplir con los objetivos asumidos de forma vinculante por todos los países de la Unión Europea en materia medioambiental de la manera más eficiente posible; desplazar el sistema fiscal hacia un modelo verde, como vía para la creación de empleo y dinamización del crecimiento económico; y reducir las distorsiones en el mercado interior en materia de competencia, debidas a las disparidades entre los sistemas fiscales nacionales en cuestiones medioambientales y al distinto tratamiento de diferentes productos energéticos. La Comisión, como se recoge en el documento de Eurostat Taxation

Trends in the European Union al analizar el nivel impositivo implícito (nivel de recaudación como función del consumo final de energía, cuyo punto débil es que no discrimina entre distintos tipos de energías), constata que la legislación actual ha dado lugar a unos sistemas fiscales desarrollados con una motivación fundamentalmente recaudatoria, a partir del inicio de la crisis económica de los últimos años.

Con esta Propuesta se busca reequilibrar por una parte la carga fiscal en base al contenido de energía (no al volumen o cantidad) y a las emisiones de CO<sub>2</sub> y, por otra, establecer un marco para la fiscalidad del CO<sub>2</sub> en el mercado interior, que complemente el instrumento establecido en los sectores sometidos a comercio de emisiones.

La Propuesta incluye como novedad fundamental la separación del impuesto a la energía en dos, uno por nivel de emisiones de CO<sub>2</sub> y otro por contenido energético, que han de ser aplicados por igual a todos los productos energéticos, salvo casos excepcionales. Esta separación implica que aquellos productos energéticos con emisiones cero estarán exentos de pagar el impuesto, estableciendo así un incentivo para las energías alternativas y al ahorro de energía<sup>94</sup>.

La nueva Propuesta de Directiva sobre impuestos energéticos incluye la progresiva eliminación de subsidios no justificados desde el punto de vista medioambiental y la eliminación de la doble imposición en el caso de las industrias sometidas al mercado europeo de derechos de emisión. También incluye un incremento progresivo de todos los tipos impositivos mínimos ya establecidos en la Directiva

---

<sup>94</sup> SÁENZ DE MIERA, G., "La fiscalidad energética y medioambiental de la OCDE: análisis y reflexiones", BECKER.F, CAZORLA, L.M., MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, págs. 335-337.

vigente, aunque mantiene la mayoría de exenciones, rebajas y excepciones contempladas en la actual Directiva, en base a sectores especiales o situaciones nacionales o regionales concretas.

En cuanto a la electricidad, no hay cambios en relación a la Directiva actual en lo que respecta al momento de imposición que sigue siendo el de su utilización; los combustibles utilizados en generación están en su mayoría exentos del impuesto CO<sub>2</sub> por estar incorporados al sistema de comercio de emisiones y sólo se aplicará a aquellas instalaciones no sujetas al mismo; la energía nuclear tendrá el mismo tratamiento que el resto de la electricidad; y los Estados miembros podrán adaptar el nivel del impuesto sobre la electricidad independientemente de los otros combustibles.

Entre las exenciones posibles, destacamos la que hace referencia a la electricidad de origen renovable o cogeneración.

En el caso de España: se permite que los niveles de imposición general que establezcan las Comunidades Autónomas puedan exceder un máximo del 15 % el nivel establecido a nivel nacional (nuevo artículo 18.1, según la Propuesta de Directiva). Lo que no está claro son los impuestos de las Comunidades Autónomas que deben incluirse dentro de este cómputo del 15% de exceso por tratarse de impuestos cuyo objeto coincide con los productos energéticos y la electricidad.

A pesar de todos los esfuerzos, no hay ningún avance ni visto de aprobación en el momento actual, derivado fundamentalmente de la dificultad que plantea el procedimiento de adopción por el Consejo de Ministros, recogido en el TFUE y que exige unanimidad, con el dictamen previo del Parlamento Europeo y los informes vinculantes del Consejo económico y social y del Comité de las regiones.

Aunque se ha intentado introducir el voto por mayoría cualificada en temas de fiscalidad, no ha sido posible, manteniendo inquebrantable la soberanía y competencia nacional en esta materia.

En este punto, hay que destacar que no todos los cargos del sector eléctrico están armonizados por las Directivas 2003/96/CE y 2008/118/CE. Aunque volveremos a este tema al estudiar el “impuesto al sol”, destacar que en lo que respecta a los peajes de acceso a las redes y cargos asociados a los costes del sistema eléctrico, regulados en el artículo 13 de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico, no se encuentran armonizados a nivel comunitario y este es el motivo por el que no existen tantas limitaciones en su configuración<sup>95</sup>.

Podemos concluir una vez más, que en el ámbito de la Unión Europea son muchos los esfuerzos e iniciativas que podrían tener repercusión y afectar a la fiscalidad del autoconsumo eléctrico de fuentes renovables, pero la necesidad de adoptar los acuerdos en esta materia por unanimidad y las diferencias entre los distintos sistemas tributarios de los Estados miembros de la Unión Europea, hacen imposible avanzar en este ámbito como sería deseable.

A pesar de ello, el respeto a los principios recogidos en el TFUE y en las directivas enumeradas en este apartado, es en todo caso obligatorio, y en algunas ocasiones se podría cuestionar el cumplimiento de estas obligaciones por nuestro país, como tendremos ocasión de apuntar en el siguiente apartado.

---

<sup>95</sup> LUCAS DURÁN, M., “Posibilidades y límites de los tributos del sector eléctrico como instrumentos para alcanzar la eficiencia energética y la sostenibilidad ambiental”, GONZÁLEZ –CUÉLLAR SERRANO, ML. y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, 2017, pág. 80.

## **4.2. Fiscalidad del autoconsumo eléctrico de fuentes renovables en España**

Como punto de partida para dar una visión de la fiscalidad de la autogeneración eléctrica de fuentes renovables en España, es necesario retomar una de las conclusiones a las que llegamos cuando hablamos de la política energética y medioambiental: en España no existe una política energética y medioambiental estable ni coherente con los fines de protección del medio ambiente y el fomento de energías renovables.

No vamos a insistir de nuevo en este tema, pero la falta de política energética y ambiental en nuestro país, sin duda alguna, repercute en la falta de una política fiscal que sirva de apoyo al fomento de energías renovables y lucha contra el cambio climático.

La fiscalidad debería ser un instrumento de apoyo a una política energética y ambiental ambiciosa, bien definida, estable y coherente con las recomendaciones de la OCDE y de la Unión Europea en este ámbito. Sin este marco, es imposible que los instrumentos de desarrollo tengan coherencia y respondan adecuadamente a la finalidad de protección del medio ambiente. Y es lo que ocurre con la política fiscal en España.

Por tanto, nos encontramos ante una falta de modelo energético claro y coherente de fomento de las energías renovables, apoyado por instrumentos fiscales fruto de la improvisación y carentes de coordinación con los restantes instrumentos económicos de mercado.

El importante desarrollo de la llamada “tributación medioambiental” en los últimos años, con la finalidad de proteger el medio ambiente y reducir externalidades negativas, no ha dado los frutos necesarios ni esperados en España.

Junto al principal motivo ya apuntado, hay que destacar la falta de coordinación entre los distintos niveles competenciales en esta materia: Estado, Comunidades Autónomas y entidades locales. La competencia fiscal puede llegar a ser destructiva teniendo en cuenta el alcance global de los problemas ambientales<sup>96</sup>. Esta descoordinación refleja mensajes contradictorios y puede provocar una ruptura del mercado único y una transferencia de rentas entre las distintas Comunidades Autónomas<sup>97</sup>.

Han sido las Comunidades Autónomas las que han tenido un papel más activo en el uso de instrumentos fiscales con finalidad medioambiental, ante la falta de iniciativa del Estado en esta materia, que no ha aplicado el artículo 15 de la Directiva 2003/96/CE, tal y como ya adelantamos en el anterior apartado, en el que se posibilita la modulación de la tributación sobre el consumo de energía eléctrica en función de su origen, en este caso sería aplicable el apartado b) en el que se menciona la electricidad de origen solar o eólico, generada por el oleaje, de origen mareomotriz o geotérmico, de origen hidráulico producida en instalaciones hidroeléctricas, generada a partir de biomasa y productos elaborados a partir de la biomasa, generada por metano emitido por minas de carbón abandonadas, generada por pilas de combustible.

Aunque tendremos ocasión de examinarlo con detalle al estudiar cada una de las figuras tributarias que afectan a la energía eléctrica derivada de fuentes renovables y al hablar de los fines extrafiscales de los tributos, podemos afirmar en este punto que la situación de la fiscalidad medioambiental en España se puede describir como una acumulación desordenada, sin coherencia ni coordinación entre los distintos ámbitos competenciales, de

---

<sup>96</sup> LABANDEIRA VILLOT, X. "Fiscalidad y Sostenibilidad", BECKER.F, CAZORLA, L.M., MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, págs. 130 y ss.

<sup>97</sup> SÁENZ DE MIERA, G., "La fiscalidad energética y medioambiental de la OCDE: análisis y reflexiones", BECKER.F, CAZORLA, L.M., MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, págs. 347.



figuras tributarias que no responden a un fin medioambiental, sino que en la mayoría de los casos su única finalidad es la estrictamente recaudatoria.

Ante este panorama, nos encontramos con situaciones tan poco deseables como la doble imposición económica sobre los mismos hechos imponible, o la existencia de numerosos tributos, que sorprendentemente, gravan exclusivamente la producción de energía eléctrica de fuentes renovables favoreciendo a las centrales más contaminantes como el carbón, gas o fuel-óleos.

Como veremos con más detalle a analizar cada uno de los tributos, podemos señalar que la “excesiva” imposición en el sector eléctrico y la acumulación de gravámenes sobre la producción de energía eléctrica comprometen el principio de capacidad económica hasta el punto de poder atentar contra el principio de no confiscatoriedad, ya que la imposición total no puede llegar a menoscabar la fuente de riqueza de la que derivan los hechos imponible que recaen sobre la generación de electricidad.

Sobre este principio, RODRÍGUEZ BEREIJO considera el principio de confiscatoriedad “una concreción autónoma del principio de proporcionalidad inherente al Estado de Derecho, en cuanto prohibición o interdicción de excesividad de la imposición que conecta directamente con la idea de moderación y de medida justa en el sentido de equilibrio y, por tanto, consagración constitucional, con un matiz distinto del principio de igualdad, de la aspiración a un Derecho Tributario justo”.<sup>98</sup>

Esta acumulación de tributos en el sector eléctrico responde también a una de las principales características del producto gravado, como es su inelasticidad respecto a su

---

<sup>98</sup> RODRIGUEZ BEREIJO, A., “Los límites constitucionales del Poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en AA.VV., *El Sistema Económico en la Constitución Española*, Vol. II Jornadas de Estudio de la Dirección General de los Servicios Jurídicos del Estado, Ministerio de Justicia, Madrid, 1994, pág. 1330.

precio a corto plazo, lo que asegura una recaudación más elevada y estable respecto a otros productos caracterizados por una demanda más elástica.

A todo ello, se une la falta de seguridad jurídica en la imposición del sector eléctrico por la poca estabilidad de la normativa aplicable y los posibles efectos retroactivos de algunas normas que, según la jurisprudencia del Tribunal Supremo no incurren en irretroactividad prohibida, tal y como se desprende de la STS de 13 de enero de 2014 (JUR 2014/14099), en la que el Alto Tribunal confirma los recortes a las retribuciones de las instalaciones fotovoltaicas.

Tal y como avanzamos en el capítulo segundo, esta sentencia declara que las modificaciones normativas que suponen una reducción de la retribución a las instalaciones de producción de energía fotovoltaica no son contrarios al Derecho comunitario, ni a los tratados internacionales de los que España es parte, no vulneran el principio constitucional de seguridad jurídica y confianza legítima, no incurren en irretroactividad prohibida, no constituyen arbitrariedad de los poderes públicos, no tienen carácter confiscatorio y no lesionan derechos adquiridos por los titulares de instalaciones fotovoltaicas.

Niega el Tribunal que los recurrentes ostenten un derecho a mantener la retribución primada que les reconocía el artículo 36 del RD 661/2007 en su redacción anterior al Real Decreto 1565/2010, con cargo al sistema eléctrico y declara que las modificaciones que suponen una reducción de sus cuentas de resultados resultan razonables dadas las circunstancias de la economía en general y del sector eléctrico en particular (consecución de objetivos de potencia instalada, desbordamiento del déficit tarifario que amenaza la sostenibilidad del sector) y resultaban, -o debían resultar-, previsibles para un inversor informado o debidamente asesorado. A pesar de afectar a instalaciones acogidas al régimen del RD 661/2007, se rechaza que las modificaciones incurran en retroactividad

prohibida, lo que sólo ocurriría si obligaran a estos titulares de instalaciones a devolver total o parcialmente aquello que percibieron<sup>99</sup>.

En otro orden de cosas, señalar que bajo la apariencia de tributos medioambientales, como ocurre con las figuras que se crean en la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, se encubren verdaderos tributos, carentes de finalidad extrafiscal, con el único objeto de aumentar la recaudación y hacer frente al déficit tarifario, que no es más que el resultado de una política energética y ambiental mal planificada y que en ningún caso responde a una finalidad extrafiscal aceptada por nuestro ordenamiento ni por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

Así, en el preámbulo de la Ley del Sector Eléctrico de 2013 se establece que *el fundamento básico de esta Ley se residencia en el artículo 45 de la Constitución, precepto en el que la protección de nuestro medio ambiente se configura como uno de los principios rectores de las políticas sociales y económicas. Por ello, uno de los ejes de esta reforma tributaria será la internalización de los costes medioambientales derivados de la producción de la energía eléctrica y del almacenamiento del combustible nuclear gastado o de los residuos radiactivos. De esta forma, la Ley ha de servir de estímulo para mejorar nuestros niveles de eficiencia energética a la vez que permiten asegurar una mejor gestión de los recursos naturales y seguir avanzando en el nuevo modelo de desarrollo sostenible, tanto desde el punto de vista económico y social, como medioambiental.*

Mientras que en su Disposición adicional segunda, se incorpora la siguiente referencia a los costes del sistema eléctrico: *En las Leyes de Presupuestos Generales del Estado de cada año se destinará a financiar los costes del sistema eléctrico previstos en el artículo*

---

<sup>99</sup> MENDOZA LOSANA, A.I., “El Tribunal Supremo confirma los recortes a las retribuciones de las instalaciones fotovoltaicas”, *Publicación Gómez Acebo&Pombo*, enero 2014.

*16 de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, un importe equivalente a la suma de los siguientes:*

*a) La estimación de la recaudación anual correspondiente al Estado derivada de los tributos y cánones incluidos en la presente Ley.*

*b) El ingreso estimado por la subasta de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero, con un máximo de 500 millones de euros.*

Aunque volveremos de nuevo a esta contradicción, propia de nuestra fiscalidad ambiental, me parece conveniente dejarlo ya apuntado.

Ante esta visión tan demoledora del panorama de la fiscalidad de la electricidad de fuentes renovables en España, vamos a destacar, como veremos en cada uno de los tributos que vamos a estudiar, que en algunos casos el autoconsumo eléctrico de fuentes renovables recibe un trato de favor, configurándolo como un supuesto de no sujeción o exención, teniendo en cuenta los beneficios del mismo en la protección del medio ambiente y en la eficiencia del sistema eléctrico. Y lo mismo ocurre con otros tributos que incorporan medidas para incentivar el uso de fuentes de energía renovable.

Por otro lado, señalar que existen otras “partidas asimilables conceptualmente a una figura fiscal”, que son costes extraordinarios soportados por el consumidor de un sector y no se detallan en la contabilidad nacional como impuestos, aunque se trate de cargas obligatorias no relacionadas directamente con la actividad industrial en cuestión<sup>100</sup>. En el autoconsumo eléctrico de fuentes renovables, estas partidas son los peajes de acceso y costes del sistema, que estudiaremos al analizar el “impuesto al sol”.

---

<sup>100</sup> SÁENZ DE MIERA, G., “La fiscalidad energética y medioambiental de la OCDE: análisis y reflexiones”, BECKER, F., CAZORLA, L.M., MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, págs. 347.

### **4.2.1 Regulación del autoconsumo eléctrico**

Por la importancia que tiene la regulación en la fiscalidad del autoconsumo eléctrico de fuentes renovables, considero conveniente incluir este apartado de regulación antes de comenzar a hacer referencia a ella en cada uno de los tributos a analizar.

No tiene como finalidad analizar exhaustivamente la regulación del autoconsumo eléctrico, sino destacar los aspectos de esta regulación más vinculados a la fiscalidad del autoconsumo eléctrico de fuentes renovables.

El artículo 9 de la Ley 24/2013, establece el marco regulador del autoconsumo, incluyendo la definición del autoconsumo eléctrico, las distintas modalidades y las obligaciones derivadas de cada una de ellas. Esta previsión, por primera vez a nivel de Ley, es positiva y necesaria, pero su regulación en sí es muy cuestionable: el poco rentable régimen económico a que se sujeta, los mismos costes que al resto de consumidores, el peaje de respaldo por la energía autoconsumida y el nuevo y específico régimen sancionador que lleva asociado, entre otros puntos controvertidos.

- La Ley 24/2013 lo regula en el Título II dedicado a la “ordenación del suministro”, al margen del régimen de producción de la energía eléctrica a la que se refiere el Título IV. En su Exposición de Motivos se define como “fuente alternativa de generación de electricidad al margen del sistema eléctrico”.

- Define el autoconsumo de forma muy amplia, y no está vinculado al régimen de producción en régimen especial porque desaparece la distinción entre régimen ordinario y especial: consumo de energía eléctrica proveniente de instalaciones de generación conectadas en el interior de una red de un consumidor o a través de una línea directa de energía eléctrica asociadas a un consumidor.

- La normativa aplica a todos aquellos que estén total o parcialmente conectados al sistema eléctrico. Los autoconsumidores de energía eléctrica no conectados a la red (aislados) no estarán sujetos a las previsiones de esta Ley.
- Establece diferentes modalidades de autoconsumo en función de que haya un agente (consumidor) o dos agentes (consumidor y generador).
- El autoconsumidor deberá pagar los mismos peajes, cargos asociados a los costes del sistema y servicios del sistema que el resto de consumidores.
- Se permiten descuentos en pagos de peajes solamente en sistemas no peninsulares, en cogeneraciones y en los que suponen una reducción del coste del sistema.
- Crea un registro de autoconsumo de inscripción obligatoria. Deberá darse audiencia a las CCAA antes de desarrollar el procedimiento de registro.
- Pretende impedir la proliferación de proyectos de autoconsumo cuya rentabilidad se base en evitar parte de los costes fijos del sistema.
- Sanciones: establece como sanción muy grave la no inscripción y el incumplimiento de requisitos técnicos cuando éstos afecten a la red. Los incumplimientos no considerados muy graves serán considerados graves<sup>101</sup>.
- La normativa de desarrollo del artículo 9 de la Ley 24/2013 es el Real Decreto 900/2015, de 9 de octubre, por el que se regulan las condiciones administrativas, técnicas y económicas de las modalidades de suministro de energía eléctrica con autoconsumo y de producción con autoconsumo.

---

<sup>101</sup> GONZÁLEZ RÍOS, I. “El autoconsumo eléctrico: hacia un marco normativo propio”, La regulación de las energías renovables ante el cambio climático, ALENZA GARCÍA, J.F (Dir.), Aranzadi, 2014, págs.165 y ss.

En el artículo 9.1 de la Ley 24/2013, se distinguen cuatro modalidades de autoconsumo, que se desarrollan en el RD 900/2015:

-Suministro de autoconsumo: Cuando se trate de un consumidor que disponga de una instalación de generación, destinada al consumo propio conectada en el interior de la red de su punto de suministro y que no esté dada de alta en el correspondiente registro como instalación de producción. En este caso existirá un único sujeto de los previstos en el artículo 6 de la Ley 24/2013, que será el sujeto consumidor. El RD 900/2015 denomina este supuesto “modalidad de autoconsumo tipo 1” (art. 4.1.a)

Se trata de pequeños consumidores, cuyas instalaciones son de menos de 100 kilovatios de potencia (art. 5.1.a) y a los que se les permitirá verter a la red el sobrante de la energía que generen pero no percibirán retribución económica por ella.

-Producción de autoconsumo: Cuando se trate de un consumidor asociado a una instalación de producción debidamente inscrita en el registro administrativo de instalaciones de producción de energía eléctrica conectada en el interior de su red. En este caso existirán dos sujetos de los previstos en el artículo 6 de la Ley del Sector Eléctrico, el consumidor y el productor. Se ha establecido las condiciones económicas para que las instalaciones de producción acogidas a esta modalidad de autoconsumo vendan al sistema la energía no autoconsumida. Se denomina “Modalidad de autoconsumo tipo 2” (art. 4.1.b).

-Producción con autoconsumo de un consumidor conectado a través de una línea directa con una instalación de producción: Cuando se trate de un consumidor asociado a una instalación de producción debidamente inscrita en el registro administrativo de instalaciones de producción de energía eléctrica a la que estuviera conectado a través de una línea directa. En este caso también existirán dos sujetos de los previstos en el artículo

6 de la Ley, el consumidor y el productor. Esta modalidad se incluye en la modalidad de autoconsumo tipo 2 del RD 900/2015.

Los consumidores acogidos a la modalidad de autoconsumo de tipo 2 son aquellos cuyas instalaciones de producción tienen una potencia instalada superior a los 100 kilovatios. Estos percibirán una retribución económica por la energía excedentaria, que se remunerará al precio que marque el mercado a la hora que se vierta la energía a la red<sup>102</sup>.

-Cualquier otra modalidad de consumo procedente de una instalación de generación de energía eléctrica asociada a un consumidor.

En cuanto al ámbito subjetivo de aplicación, el RD 900/2015 prohíbe el denominado “autoconsumo colectivo”, artículo 4.3, como es el caso de los equipos de generación instalados en comunidades de propietarios. Esta previsión contraviene las recomendaciones de la Comisión Europea en el documento sobre las “mejores prácticas de autoconsumo”, como ya hemos visto.

El RD sí admite la posibilidad de que los consumidores acogidos a los precios voluntarios para el pequeño consumidor o la tarifa de último recurso del artículo 17 de la LSE se acojan a esta práctica, lo que es un punto positivo a valorar.<sup>103</sup>

Las instalaciones conectadas a la red deben asumir costes del sistema pues la conexión garantiza el suministro en todo momento, incluso cuando la energía autogenerada no sea suficiente. Un autoconsumidor conectado al sistema eléctrico no pagará por la energía que

---

<sup>102</sup> MENDOZA LOSANA, A.I., “Trabas al autoconsumo de energía eléctrica. Real Decreto 900/2015, de 9 de octubre, por el que se regulan las condiciones administrativas, técnicas y económicas de las modalidades de suministro de energía eléctrica con autoconsumo y de producción con autoconsumo”, *Revista Doctrinal Aranzadi* núm. 3/2016, 2016, págs. 2 y ss.

<sup>103</sup> CALVO VÉRGEZ, J.: “A vueltas con la nueva regulación del autoconsumo eléctrico y con la aplicación del llamado impuesto al sol: algunas consideraciones”. *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº1/2016, pág. 124.



autoproduce, ni tampoco por los impuestos asociados ni las pérdidas del sistema. Sí tendrá que contribuir a los costes generales del sistema, principalmente, los derivados de la solidaridad con los sistemas extrapeninsulares donde la generación es más cara, la deuda generada en el pasado o de los incentivos a las renovables y los costes de respaldo<sup>104</sup>. Como ya hemos apuntado, estos costes de respaldo es uno de los aspectos más conflictivos de la regulación del autoconsumo y que estudiaremos con más detalle en un bloque específico.

En este punto, señalar que la mayoría de instalaciones deben estar conectadas a la red eléctrica porque no son autosuficientes y resulta imprescindible la conexión. Esto les obliga a pagar los peajes de acceso y otros costes del sistema así como a disponer de equipos de medida. El regulador considera que si los autoconsumidores no contribuyeran a sufragar estos costes del sistema, éstos deberían repartirse entonces entre el resto de consumidores que no autoconsumen, elevando así su factura.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 9.3 de la Ley 24/2013, el artículo 17.6 RD 900/2015 autoriza al Gobierno para establecer reducciones en determinados términos de los cargos asociados a los costes del sistema no peninsulares y para determinadas categorías de consumidores de baja tensión de la modalidad de suministro con autoconsumo.

Estarán exentos de algunos de los cargos aplicables a las diversas modalidades de autoconsumo, las siguientes categorías de consumidores<sup>105</sup>:

---

<sup>104</sup> MENDOZA LOSANA, A.I., “Trabas al autoconsumo de energía eléctrica. Real Decreto 900/2015, de 9 de octubre, por el que se regulan las condiciones administrativas, técnicas y económicas de las modalidades de suministro de energía eléctrica con autoconsumo y de producción con autoconsumo”, Revista Doctrinal Aranzadi núm. 3/2016, 2016, pág.4.

<sup>105</sup> MENDOZA LOSANA, A.I., “Trabas al autoconsumo de energía eléctrica. Real Decreto 900/2015, de 9 de octubre, por el que se regulan las condiciones administrativas, técnicas y económicas de las modalidades de suministro de energía eléctrica con autoconsumo y de producción con autoconsumo”, Revista Doctrinal Aranzadi núm. 3/2016, 2016, pág.17.

- 1) Pequeños consumidores acogidos a la modalidad de autoconsumo tipo 1 conectados en baja tensión cuya potencia contratada sea inferior o igual a 10kw. La exención se refiere únicamente al cargo transitorio por energía autoconsumida y no para los peajes de acceso.
- 2) Las instalaciones de cogeneración que cumplan las condiciones establecidas en el RD, quedarán exentas por la energía autoconsumida del pago de cargos asociados a los costes del sistema eléctrico y del cargo por otros servicios del sistema hasta el 31 de diciembre de 2019, previstos en la disposición transitoria primera 3 del Real Decreto 900/2015.
- 3) Pequeñas instalaciones de generación de menos de 50 kw o de instalaciones de generación conectadas a redes de distribución, que cumplan los requisitos establecidos, quedarán exentas de la obligación de pagar por la energía eléctrica excedentaria el cargo variable establecido en el apartado 5.b) de la disposición transitoria primera de acuerdo con lo establecido en la disposición adicional segunda del Real Decreto, hasta el 31 de diciembre de 2019.

Las instalaciones de cogeneración podrán elegir entre la venta de toda la energía neta generada o el acogimiento a la modalidad de producción con autoconsumo, cuando cumplan los requisitos establecidos en el RD (Disp. Adic. Primera y Transitorias segunda, cuarta y séptima).

Los pagos que se exigen al autoconsumidor como contribución al sistema<sup>106</sup>, se estudiarán con más detalle al analizar el “impuesto al sol”: Peajes de acceso a las redes de transporte y distribución; cargos asociados a los costes del sistema eléctrico que incluyen la retribución específica de energías renovables, anualidades del déficit de tarifa, etc.; y

---

<sup>106</sup> GALÁN SOSA, J., “El prosumidor como nuevo sujeto en el sector eléctrico: propuestas de mejora para la regulación del autoconsumo de energía eléctrica”. CEF Legal. Revista Práctica de Derecho, Noviembre 2016, núm. 190, pág.150.

cargo de los servicios del sistema relativo a la función de respaldo del conjunto del sistema eléctrico (“impuesto al sol”).

Una de las peculiaridades (y dificultades) del sistema eléctrico, y del de autoproducción por supuesto, es la dificultad para almacenar la diferencia de energía producida y no consumida. En las energías renovables, fotovoltaica o eólica, se pueden generar desfases o desajustes entre los momentos de mayor generación y los de consumo efectivo, por lo que es necesario habilitar instrumentos que o bien permitan almacenar energía o bien permitan verter la energía a la red. Estos desajustes entre producción y consumo obligan a las instalaciones a estar necesariamente conectadas al sistema y con ello al pago del cargo por respaldo. La única solución sería la posibilidad de almacenar la energía y así desconectarse de la red y evitar este cargo.

Por lo que respecta al almacenamiento de energía, el artículo 5. 5 del RD recoge la posibilidad de instalar elementos de acumulación en las instalaciones reguladas el mismo. Con ello se da cumplimiento a una de las prácticas recomendadas por la Comisión Europea, como es la de permitir el almacenamiento descentralizado de energía, aspecto que se prohibía en algunos borradores de este Real Decreto. A pesar de admitirlo, debe tenerse en cuenta que la instalación de baterías o elementos de almacenamiento computa a efectos de la potencia para la aplicación de los cargos económicos (Anexo I) y ello puede tener efectos claramente negativos y desincentivadores para la utilización de este tipo de dispositivos.

Respecto a la remuneración de la energía exportada a la red, no se recoge modelos de balance neto ni de net billing, permitiendo únicamente a los consumidores cuyas instalaciones estén inscritas en el registro de instalaciones de producción percibir contraprestación económica por la energía producida y no consumida que viertan a la red

(artículo 14.3). En este caso, se recoge la posibilidad de verter a la red el excedente, pero la facturación del suministro y de los peajes de acceso a las redes se realizará sobre la demanda horaria (saldo neto horario de energía eléctrica recibida de la red de transporte o distribución) y sobre toda la potencia demandada (artículo 9). En este punto señalar que el consumidor deberá pagar por la energía eléctrica excedentaria el cargo por otros servicios del sistema (cargo de respaldo) según el artículo 18 del RD 900/2015<sup>107</sup>.

Esto supone que los autoconsumidores con menos de 100kw de potencia contratada que viertan su energía excedentaria a la red, lo hacen de manera totalmente gratuita. Esta regulación aleja a España de la mayoría de los países que han ordenado el autoconsumo y que contemplan algún tipo de compensación por esa energía excedentaria inyectada en la red, como Alemania, Portugal, Grecia, Italia, Dinamarca, Australia, EEUU o México.

La gran aspiración de los defensores del autoconsumo es que se implante el llamado “balance neto”, es decir, que se pueda verter a la red el excedente energético y luego recuperarlo en las horas sin generación, tal y como se recogía en los primeros Borradores y como se contempla en el derecho comparado pero no la regulación del autoconsumo vigente en España.

Sólo las instalaciones acogidas a la modalidad de autoconsumo de tipo 2 podrán percibir contraprestación económica por el vertido de energía a la red según el artículo 4.3 del RD 900/2015, y únicamente si tiene contratado el suministro con un comercializador en el mercado libre.

---

<sup>107</sup> MENDOZA LOSANA, A.I., “Trabas al autoconsumo de energía eléctrica. Real Decreto 900/2015, de 9 de octubre, por el que se regulan las condiciones administrativas, técnicas y económicas de las modalidades de suministro de energía eléctrica con autoconsumo y de producción con autoconsumo”, Revista Doctrinal Aranzadi núm. 3/2016, 2016, págs. 11 y ss.

El productor acogido a la modalidad de autoconsumo tipo 2 percibirá por el vertido horario o saldo neto horario de energía eléctrica generada por la instalación de generación conectada a la red interior y vertida al sistema eléctrico, las contraprestaciones económicas correspondientes, de acuerdo a la normativa en vigor. En el caso de instalaciones con régimen retributivo específico, se aplicará éste sobre dicho vertido horario.

Para la liquidación del vertido horario de los productores acogidos a la modalidad de autoconsumo tipo 2, se aplicará la normativa general de la actividad de producción recogida en el artículo 15.4 RD 900/2015.

A los consumidores acogidos a la modalidad de autoconsumo de tipo 1 se les podrá autorizar el vertido al sistema pero sin percibir retribución a cambio. Por Orden del Ministerio de Industria, Energía y Turismo, se establecerá el mecanismo que permita la integración de los eventuales vertidos horarios de estas instalaciones, de forma que se garantice el mínimo coste para el conjunto del sistema eléctrico<sup>108</sup>.

Otras obligaciones de los consumidores acogidos a alguna modalidad de autoconsumo<sup>109</sup>:

- Solicitar nueva conexión y acceso en las modalidades de autoconsumo o modificar la existente a la empresa distribuidora de la zona o, en su caso, transportista aun cuando no fuera a verter energía a las redes de transporte y distribución procedente de la instalación de generación instalada en su red interior o con la que comparte infraestructura de conexión a la red.

---

<sup>108</sup> MENDOZA LOSANA, A.I., “Trabas al autoconsumo de energía eléctrica. Real Decreto 900/2015, de 9 de octubre, por el que se regulan las condiciones administrativas, técnicas y económicas de las modalidades de suministro de energía eléctrica con autoconsumo y de producción con autoconsumo”, Revista Doctrinal Aranzadi núm. 3/2016, 2016, págs. 11 y ss.

<sup>109</sup> MENDOZA LOSANA, A.I., “Trabas al autoconsumo de energía eléctrica. Real Decreto 900/2015, de 9 de octubre, por el que se regulan las condiciones administrativas, técnicas y económicas de las modalidades de suministro de energía eléctrica con autoconsumo y de producción con autoconsumo”, Revista Doctrinal Aranzadi núm. 3/2016, 2016, págs. 7-11.

- Inscribirse en el Registro administrativo de autoconsumo de energía eléctrica, creado a tal efecto en el Ministerio de Industria, energía y Turismo (art 9.4 Ley 24/2013 y arts. 19-22 RD 900/2015).
- Permanecer en la modalidad de autoconsumo al menos un año (art 8.3 RD 900/2015). Este plazo se computará desde la fecha de alta o modificación del contrato o contratos de acceso y será prorrogable automáticamente.

#### **4.2.2 Impuesto sobre el Valor Añadido**

La principal especialidad del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley 37/1992, de 28 de diciembre, LIVA) en el ámbito del sector eléctrico se fundamenta en su calificación jurídica como entrega de bienes (y no como servicio), tal y como se establece específicamente en el artículo 8. Uno de la LIVA y en la Directiva 2006/112, relativa al sistema común del IVA, y el diseño de un régimen jurídico ad hoc, al margen de la estructura normal para las entregas internacionales, cuya finalidad es la de gravar la electricidad en el lugar de consumo efectivo y evitar distorsiones en la competencia<sup>110</sup>, pero este segundo aspecto de la regulación del IVA no nos afecta en el caso del autoconsumo eléctrico de fuentes renovables.

En el caso del autoconsumo eléctrico de fuentes renovables, es importante delimitar el hecho imponible del IVA en relación con las distintas modalidades de autoconsumo eléctrico determinadas en la Ley 24/2013 del Sector Eléctrico y en el RD 900/2015.

---

<sup>110</sup> BLÁZQUEZ LIDOY, A., “El Impuesto sobre el Valor Añadido y el Sector Eléctrico”, BECKER.F, CAZORLA, L.M., MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, págs. 514 y ss.

Para ello, es fundamental la consideración de empresario o profesional a estos afectos, de ahí. El artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido establece la sujeción de la entrega de bienes por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Y el artículo 5 de la LIVA, contiene la definición de empresario o profesional a efectos de esta Ley: *c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.*

En el caso que nos ocupa, la Dirección General de Tributos considera que, quienes realicen en su vivienda la instalación de un sistema generador de energía eléctrica por medio de placas fotovoltaicas convirtiéndose por ello en productores a efectos del Real Decreto 2818/1998, de 23 de diciembre, sobre producción de energía eléctrica por instalaciones abastecidas por recursos o fuentes de energía renovables, residuos y cogeneración (derogado), tienen la condición de empresarios o profesionales a efectos del impuesto, en la medida en que van a realizar entregas de bienes con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo<sup>111</sup>.

Por tanto, entendemos que en el caso del autoconsumo sin conexión a red, excluido de las modalidades del artículo 9 de la Ley del Sector Eléctrico y del RD de desarrollo, no se produce hecho imponible gravado por el impuesto sobre el Valor Añadido. Al contrario de lo que ocurre en los supuestos de autoconsumo eléctrico de las modalidades tipo 2, en las que el autoconsumidor es consumidor y productor y vierte el excedente eléctrico a la red recibiendo una contraprestación por ello. En este caso, si estaríamos ante un hecho imponible del impuesto sobre el Valor Añadido.

---

<sup>111</sup>Consulta de la DGT de 4 de octubre de 2004, nº 1844-04.

Las dudas se podrían plantear en el autoconsumo eléctrico establecido en la modalidad tipo 1 de la Ley del Sector Eléctrico y del RD de desarrollo, que se caracteriza por tener la posibilidad de verter el excedente de energía eléctrica a la red sin recibir contraprestación por ella, con la característica determinante en este caso de considerarse al sujeto del autoconsumo exclusivamente como consumidor y no productor. Entiendo que esta modalidad de autoconsumo eléctrico no está sujeta al impuesto sobre el Valor Añadido, porque el sujeto consumidor y no productor no puede considerarse empresario o profesional a efectos de esta Ley por no enmarcarse dentro de los supuestos de la misma al no tener como fin obtener ingresos.

En el IVA, el consumo propio de cualquier bien puede dar lugar a autoconsumos, en este caso que nos ocupa, autoconsumos de bienes y no de servicios, como ya hemos adelantado. Si la autoproducción de la energía es para que se incorpore a una actividad económica realizada por un sujeto pasivo, se tratará de lo que se suele denominar como consumo interno y seguirá el mismo régimen de IVA que la explotación económica principal. Si ésta da lugar a la deducción del IVA soportado, la totalidad del IVA satisfecho en la explotación eléctrica será deducible. El otro caso, que nos interesa más, es que la autoproducción sea a exclusivos efectos privados, para fines ajenos a una explotación económica. En dicho caso se produce un supuesto de autoconsumo externo gravado en el IVA<sup>112</sup>. Así el artículo 9.1.a, establece que *a los efectos de este impuesto, se considerarán autoconsumos de bienes las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación: a) La transferencia, efectuada por el sujeto pasivo, de bienes corporales de su patrimonio empresarial o profesional a su patrimonio personal o al consumo particular de dicho sujeto pasivo.*

---

<sup>112</sup> Consulta de la DGT de 9 de marzo de 2000, nº 0495-00 y Consulta de la DGT de 4 de octubre de 2004, nº 1844-04.



Esto supone que el sujeto productor podrá deducir la totalidad del IVA soportado por la producción eléctrica pero, a su vez, deberá autorrepercutirse el IVA tomando como base imponible el coste de la producción. El efecto final debería ser el mismo que la no deducción del IVA soportado en la producción de electricidad para consumo personal. Es decir, en el autoconsumo en el IVA, en un primer momento, el IVA soportado por todas las adquisiciones de bienes y todas las prestaciones de servicios será deducible. A su vez, las entregas de bienes y prestaciones de servicios a título gratuito devengan IVA y la base imponible de dicho IVA será el valor de coste en el momento de la entrega o el coste del servicio incluidas las amortizaciones, pero ese IVA devengado por la operación gratuita y que tiene que pagar la propia entidad no es deducible (artículo 92. Uno. 3 de la LIVA).

Conviene revisar en este punto, alguna de las resoluciones de la Dirección General de Tributos<sup>113</sup>. Analizaremos la Consulta Vinculante de 20 de mayo de 2005, en la que se plantea el supuesto de un trabajador por cuenta ajena que no realiza ninguna actividad económica, monta en su vivienda una instalación de placas para la obtención de electricidad para consumo propio, y los meses en los que la instalación produce más electricidad que la que consume la vende en la red, obteniendo un rendimiento.

En esta Consulta, la DGT reitera su criterio al considerar que tienen la condición de empresario o profesional quienes realicen en su vivienda la instalación de un sistema generador de energía eléctrica por medio de placas fotovoltaicas (...), en la medida en que van a realizar entregas de bienes con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

Entiende la DGT, tal y como lo define el artículo 8 de la LGT, que las entregas de energía eléctrica efectuadas por los productores de la misma a través de placas fotovoltaicas tienen la condición de entregas de bienes a efectos del IVA.

---

<sup>113</sup> Consulta vinculante DGT de 20 de mayo de 2005, nº 919-05.

A su vez, y tal y como hemos acabamos de exponer, y teniendo en cuenta el artículo 9.1 de la LIVA, el productor de energía eléctrica a que refiere la consulta que estamos comentando, se considera empresario o profesional a efectos de IVA y puede realizar las siguientes operaciones sujetas y no exentas: a) entregas de bienes a título oneroso por la energía que inyecta a la red eléctrica, en la medida en que se producen dichas entregas a cambio de contraprestación, sujetas al IVA en virtud de los artículos 4, 5 y 8 de la Ley 37/1992, y b) operaciones asimiladas a entregas de bienes a título oneroso por la energía que producen con sus placas y que destinen, en su caso, al consumo propio, en concepto de autoconsumo de bienes, sujetas al IVA en virtud de los artículos 4, 5 y 9 de la misma Ley.

Por tanto, el productor de energía eléctrica de la consulta de referencia, tiene la condición de sujeto pasivo del IVA y deberá repercutir el IVA en las entregas de bienes y operaciones asimiladas a entregas de bienes que realice en el desarrollo de su actividad, en las condiciones descritas en el artículo 88 de la Ley 37/1992, así como proceder a su ingreso.

Señalar también que la DGT ha confirmado que los paneles solares son bienes inmuebles según la definición del artículo 3 del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y la Ley del Catastro Inmobiliario. Así, las instalaciones de cualquier clase establecidas con carácter permanente, aunque por la forma de su construcción sean transportables, y aun cuando el terreno sobre el que se hallen situadas no pertenezcan al dueño de los mismos. Por tanto, se aplicaría el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de

Valores, obligando a pagar ITP en caso de la transmisión de participaciones que confieran la mayoría de una sociedad que explote esta tecnología<sup>114</sup>.

Para terminar, indicar también, que en opinión de la DGT<sup>115</sup>, si la transmisión de instalaciones fotovoltaicas integrantes de un parque solar, conjuntamente con la subrogación del adquirente en el contrato de mantenimiento y gestión integral de las instalaciones, no conlleva también la transmisión de soporte técnico-administrativo alguno, no puede concluirse, a falta de otros elementos de prueba, que la misma pueda ser considerada como constitutiva de una unidad económica autónoma. Por ello, dicha transmisión estará sujeta al IVA, debiendo tributar cada uno de los bienes que la componen independientemente según las normas del mismo que resulten aplicables. Lo decisivo resulta ser si la transmisión de las placas va acompañada del soporte técnico-administrativo.

La DGT en esta misma consulta, entiende que las placas solares, que pueden ser desmontadas sin menoscabo o quebranto para su ubicación en un lugar distinto de su emplazamiento original, no tienen consideración de edificación a efectos del IVA. Sin embargo, teniendo en cuenta el artículo 6 de la LIVA, la totalidad de los elementos que componen un parque solar, incluidas las instalaciones fotovoltaicas/placas solares, líneas de conexión o evacuación de la energía producida, centros de entrega y transformación de energía, y las líneas de conexión de generación, tendrán, conforme al supuesto reproducido en la consulta, la constitución de edificación. Es decir, se entiende que no se transmiten las placas solares, sino que se transmiten éstas además de otros elementos<sup>116</sup>.

---

<sup>114</sup> Consulta Vinculante de la DGT, V0027-10, de 18 de enero de 2010, y Consulta Vinculante de la DGT, V10710, núm.818/2010 de 23 de abril.

<sup>115</sup> Consulta Vinculante de la DGT, V0023-10, de 18 de enero de 2010.

<sup>116</sup> ORENA, DOMÍNGUEZ, A., "Energías renovables y su tributación por el ITPAJD y el IVA", LUCAS DURÁN, M.(Dir.), *Fiscalidad y Energías Renovables*, Aranzadi, 2013, págs. 77 y ss.

En el caso del autoconsumo eléctrico de la modalidad tipo 2, que es el que está sujeto al IVA, se aplicarán los preceptos correspondientes de la LIVA en relación a las reglas de localización, devengo, base imponible y cuota, etc. Es importante insistir en el carácter armonizado del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuyo desarrollo se establece en la Directiva 2006/112, relativa al sistema común del IVA.

En cuanto al devengo, se trata de un devengo de tracto sucesivo, tal y como establece el artículo 75. Uno.7 de la LIVA por lo que se devengará el impuesto en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción, coincidiendo el momento del devengo con la exigibilidad de la contraprestación independientemente de que ésta se pague posteriormente.

El suministro de la electricidad en España tributa al tipo general del 21%, a pesar de que la Directiva 2006/112 prevé en su artículo 102 que “previa consulta del Comité de IVA, todo Estado miembro podrá aplicar un tipo impositivo reducido a las entregas de gas natural, electricidad o calefacción urbana.

En cuanto a la base imponible del IVA, como ya hemos tenido ocasión de revisar, se incluye dentro de esta, debiendo desglosarse en la factura, los conceptos de peajes, cargos y alquiler de equipos de medida. Se trata de servicios que no tienen sentido en sí mismos, sino que son indispensables para el suministro de la electricidad porque su régimen a efectos del IVA es el mismo que el del suministro.

Podemos concluir que la modalidad tipo 2 de autoconsumo eléctrico está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y que no existe ningún componente en este impuesto que favorezca o incentive el autoconsumo de energía eléctrica derivada de fuentes de energía renovables.

### 4.2.3 Impuesto especial sobre la electricidad

El impuesto especial sobre la electricidad nació como un impuesto de fabricación y se introdujo en 1997 por el artículo 7 de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social. Su regulación se contenía originariamente en el artículo 64 del Capítulo IX del Título I de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (LIE), y los artículos 129 al 134 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales.

La reforma del sector eléctrico y una mejor trasposición de la Directiva, han determinado que la Ley 28/2014, de 27 de noviembre lo incorpore como tal impuesto especial sobre el consumo regulándolo en el nuevo Capítulo II del Título III, artículos 89 a 104 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

Teniendo en cuenta que el impuesto sobre la electricidad deja de ser un impuesto especial de fabricación, ya no le son aplicables las disposiciones comunes de dichos impuestos contenidas en los artículos 2 al 19 de la Ley 38/1992. Como consecuencia de esto, destacamos la no aplicación del hecho imponible común a los impuestos de este grupo como es la fabricación o la importación del bien gravado. Además, tampoco será de aplicación la noción de régimen suspensivo, ni la regulación de los depósitos fiscales o fábricas de electricidad con las connotaciones que hasta la modificación operada por la Ley 28/2014 habían tenido<sup>117</sup>.

El impuesto especial sobre la electricidad es un tributo indirecto, real, objetivo, de devengo instantáneo y monofásico que recae sobre el consumo de energía eléctrica. Se

---

<sup>117</sup> ESCOBAR LASALA, JUAN JOSE., "La reforma fiscal 2014 en los impuestos especiales y medioambientales: el nuevo impuesto especial sobre la electricidad". *Carta Tributaria*, nº3, Marzo 2015, Editorial CISS, pág. 3 y ss.

aplica en todo el territorio español sin perjuicio de las normas reguladoras del Concierto y del Convenio Económico de los Territorios Históricos del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra y los convenios y tratados que resulten de aplicación<sup>118</sup>.

Según la Exposición de Motivos de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, uno de los objetivos con el que se creó este impuesto fue “la obtención de ingresos necesarios para compensar la supresión del recargo en concepto de coste específico asignado a la minería del carbón”, declaración que por sí sola cuestiona la auténtica finalidad extrafiscal de esta figura tributaria.

El establecimiento de impuestos especiales implica un doble gravamen sobre los productos a ellos sujetos, dado que éstos también se ven gravados por el Impuesto sobre el Valor Añadido en su condición de impuesto general<sup>119</sup>. La Exposición de Motivos de la LIE justifica este doble gravamen, definiendo su finalidad extrafiscal:

*Este doble gravamen se justifica en razón a que el consumo de los bienes que son objeto de estos impuestos genera unos costes sociales, no tenidos en cuenta a la hora de fijar sus precios privados, que deben ser sufragados por los consumidores, mediante una imposición específica que grave selectivamente estos consumos, cumpliendo, además de su función recaudatoria, una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas, de transportes, de medio ambiente, etc.*

En cuanto al hecho imponible, el artículo 92 de la LIE lo define en los siguientes términos:

*a) El suministro de energía eléctrica a una persona o entidad que adquiere la electricidad para su propio consumo, entendiéndose por suministro de energía eléctrica tanto la*

---

<sup>118</sup> BUENO MALUENDA, M.C., Los Impuestos especiales sobre consumos específicos. Los impuestos medioambientales sobre la energía y otros, Manual de Derecho Tributario, Editorial Aranzadi, SA, Enero de 2015, pág. 34 y ss.

<sup>119</sup> MARTÍN MARTÍN FERNÁNDEZ, I., “El impuesto sobre la electricidad”, BECKER.F, CAZORLA, L.M., MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), Los Tributos del Sector Eléctrico, Aranzadi, 2013, págs. 493 y ss.

*prestación del servicio de peajes de acceso a la red eléctrica como la entrega de electricidad.*

*A los efectos de este impuesto, siempre tendrán la condición de consumidores los gestores de cargas del sistema.*

*b) El consumo por los productores de energía eléctrica de aquella electricidad generada por ellos mismos.*

Es importante señalar, que el hecho imponible es la entrega de electricidad para consumo, por lo que las entregas de electricidad que no son para consumo, como las que constituyen buena parte de las transacciones que diariamente tienen lugar en el mercado eléctrico, no suponen la realización del hecho imponible del impuesto especial sobre la electricidad. La fabricación sigue siendo relevante en el marco del impuesto, teniendo en cuenta el hecho imponible del apartado b) en el que incluye al productor que consuma la electricidad por él generada (autoconsumidor)<sup>120</sup>, que es el supuesto sobre el que nos vamos a centrar.

Respecto a este último punto, el artículo 93 recoge un supuesto de no sujeción que nos interesa mucho para el objeto de la tesis: *no estará sujeto al impuesto el consumo por los generadores o conjunto de generadores de potencia total no superior a 100 kilovatios de la energía eléctrica producida por ellos mismos.*

Por tanto, podemos señalar que los supuestos de autoconsumo eléctrico de la modalidad tipo 1 no estarán sujetos al impuesto especial sobre la electricidad y sí lo estará el autoconsumo eléctrico de la modalidad tipo 2, al que se aplicará algunas de las exenciones que indico a continuación.

---

<sup>120</sup> ESCOBAR LASALA, JUAN JOSE., “La reforma fiscal 2014 en los impuestos especiales y medioambientales: el nuevo impuesto especial sobre la electricidad”. *Carta Tributaria*, nº3, Marzo 2015, Editorial CISS, pág. 5 y ss.

En cuanto a las exenciones (artículo 94) destacamos las dos que están más relacionadas con el objeto de nuestro estudio: la energía eléctrica consumida por los titulares de las instalaciones de producción de energía eléctrica acogidas al régimen retributivo específico conforme a la legislación sectorial, y una exención novedosa que incluyó la Ley 28/2014 que es la energía eléctrica suministrada que haya sido generada por pilas de combustibles.

De acuerdo con lo que establece el artículo 95 a) LIE, cuando el hecho imponible es el suministro para consumo, el devengo se produce en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada período de facturación. Con la nueva configuración del impuesto, se plantean dudas sobre la regla de devengo aplicable en relación con los suministros a título gratuito.

Cuando el hecho imponible es el consumo por los productores de la electricidad generada por ellos mismos, el devengo se produce en el momento del consumo.

En relación al sujeto pasivo, en la normativa vigente del impuesto se hace referencia a contribuyentes en el artículo 96. Ya no existen contribuyentes por la mera circunstancia de ser titulares de fábricas o depósitos fiscales. Sólo son contribuyentes *los que realicen suministros de energía al consumidor* (lo normal es que sean comercializadores), y cuando el hecho imponible es el autoconsumo, son contribuyentes *aquellos que consuman la energía eléctrica generada por ellos mismos*. El artículo 96 LIE establece además tres situaciones en las que se atribuye la condición de contribuyente al consumidor de la electricidad consumida<sup>121</sup>.

En cuanto a la base imponible, estará constituida por la base imponible que se habría determinado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, excluidas las cuotas del

---

<sup>121</sup> ESCOBAR LASALA, JUAN JOSE., “La reforma fiscal 2014 en los impuestos especiales y medioambientales: el nuevo impuesto especial sobre la electricidad”. *Carta Tributaria*, nº3, Marzo 2015, Editorial CISS, pág. 6 y ss.



propio impuesto sobre la electricidad, para un suministro de energía eléctrica efectuado a título oneroso dentro del territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido entre personas no vinculadas.

En relación con el tipo impositivo, señalar que el coeficiente que con la normativa anterior se aplicaba sobre la base imponible, ahora se aplica sobre el antiguo tipo nominal del impuesto sobre la electricidad para determinar el nuevo tipo de gravamen (nominal y efectivo). Este tipo impositivo es del 5,11269632, que es el resultado exacto de multiplicar 4,864 (recargo de la minería del carbón) por 1,05113. El artículo 99.2, establece que *las cuotas resultantes de la aplicación del tipo impositivo fijado en el apartado 1 no podrán ser inferiores a las cuantías siguientes: a) 0,5 euros por megavatio-hora (MWh), cuando la electricidad suministrada se destine a usos industriales; b) 1 euro por megavatio-hora (MWh), cuando la electricidad suministrada se destine a otros usos. Cuando se incumpla la condición prevista en este apartado, las cuantías indicadas en las letras a) y b) tendrán la consideración de tipos impositivos aplicables en lugar del establecido en el apartado 1.*

La repercusión en el impuesto sobre la electricidad es obligatoria y el destinatario de la operación está obligado a soportarla, tal y como establece el artículo 101 de la Ley, pero no procede, entre otros supuestos, en los casos de autoconsumo, ni cuando el contribuyente es a la vez consumidor.

Desde la perspectiva del pretendido fin extrafiscal del impuesto, la doctrina científica ha advertido que aunque el impuesto sobre la electricidad puede llegar a ser un impuesto potencialmente adecuado para incentivar el uso eficiente de la electricidad, en la práctica carece de auténtico contenido ambiental, puesto que su base imponible incide exclusivamente sobre el precio pagado por el consumo de energía eléctrica.

Para que este impuesto tuviese una auténtica finalidad ambiental debería sustituirse la actual base imponible del impuesto, que prácticamente coincide con el importe de la contraprestación, por el número de kilovatios-hora consumidos, de forma que incentive la eficiencia y el ahorro energético, además de alinear el impuesto con la propuesta de reforma de la Directiva sobre la fiscalidad energética<sup>122</sup> (COM (2011) 169 final), que se retiró, o modular la base imponible teniendo en cuenta el origen de la energía consumida. Por otra parte, su bajo tipo impositivo limita mucho su efectividad<sup>123</sup>.

La única medida de fomento del uso de energías renovables es la exención ya mencionada, relativa a la energía eléctrica consumida por los titulares de las instalaciones de producción de energía eléctrica acogidas al régimen retributivo específico conforme a la legislación sectorial, teniendo en cuenta que el autoconsumo está vinculado en la mayor parte de los casos al uso de fuentes de energía renovables, y el supuesto de no sujeción para los generadores o conjunto de generadores de potencia total no superior a 100 kilovatios de la energía eléctrica producida por ellos mismos, que como hemos dicho deja no sujeto a este impuesto el autoconsumo de la modalidad tipo 1.

#### **4.2.4 Impuesto sobre el valor de producción de la energía eléctrica**

El impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica se regula en los artículos 1 al 11 de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas de sostenibilidad energética.

---

<sup>122</sup> Comité de Expertos para la reforma del Sistema Tributario Español, 2014, p.324. También, JIMÉNEZ VARGAS, P.J., “Fiscalidad ambiental en España y su armonización europea”, *Quincena Fiscal*, nº1, 2016.

<sup>123</sup> MORENO GONZÁLEZ, S., “El impuesto sobre la electricidad y los impuestos regulados en la Ley 15/2012 desde la perspectiva de la prohibición general de ayudas de estado”, GONZÁLEZ –CUÉLLAR SERRANO, ML. y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, 2017, pág. 167.

En la disposición final segunda se recoge el título competencial por el que se establece este impuesto: competencia exclusiva del Estado en materia de Hacienda general, reconocida en el artículo 149.1.14º de la Constitución, y la potestad originaria del Estado para el establecimiento de tributos reconocida en el artículo 133.1 de la Constitución.

El ámbito de aplicación del impuesto es, según el artículo 2 de la Ley 15/2012, es todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes forales de concierto y convenio en vigor en los Territorios del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

En el caso de la Comunidad Foral de Navarra, como novedad respecto a la regulación del régimen común son dos supuestos de exención vinculada con la energía renovable. La primera, es la exención para los titulares de las instalaciones de producción de energía eléctrica, de carácter renovable, cuya potencia instalada nominal no supere los 100kw por instalación; la otra, es una exención a los titulares o cotitulares de instalaciones de energía de carácter renovable durante un período de cinco años, siempre que renueven los equipos de producción actuales por otros nuevos que incrementen la producción<sup>124</sup>.

Como ya hemos adelantado, según el preámbulo de la Ley 15/2012, el objetivo de la Ley es la armonización del sistema fiscal con un uso más eficiente y respetuoso con el medioambiente y la sostenibilidad. El fundamento de la Ley se basa en el artículo 45 de la Constitución, en el que la protección del medio ambiente se configura como uno de los principios rectores de las políticas sociales y económicas:

*La presente Ley tiene como objetivo armonizar nuestro sistema fiscal con un uso más eficiente y respetuoso con el medioambiente y la sostenibilidad, valores que inspiran esta*

---

<sup>124</sup> PEÑA ALONSO, J.L., “El impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica”, BECKER.F, CAZORLA, L.M., MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, págs. 652 y ss

*reforma de la fiscalidad, y como tal en línea con los principios básicos que rigen la política fiscal, energética, y por supuesto ambiental de la Unión Europea.*

*En la sociedad actual, la incidencia, cada vez mayor de la producción y el consumo de energía en la sostenibilidad ambiental requiere de un marco normativo y regulatorio que garantice a todos los agentes el adecuado funcionamiento del modelo energético que, además, contribuya a preservar nuestro rico patrimonio ambiental.*

*El fundamento básico de esta Ley se residencia en el artículo 45 de la Constitución, precepto en el que la protección de nuestro medio ambiente se configura como uno de los principios rectores de las políticas sociales y económicas.*

*La presente reforma contribuye además a la integración de las políticas medioambientales en nuestro sistema tributario, en el cual tienen cabida tanto tributos específicamente ambientales, como la posibilidad de incorporar el elemento ambiental en otros tributos ya existentes.*

*Los valores y objetivos que informan la presente Ley tienen vocación transversal y por lo tanto deben ser un eje básico de la coherencia de las medidas sectoriales, especialmente cuando inciden en un sector de tanto impacto económico y ambiental para el país como es el sector energético.*

Y más concretamente, el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, aparece en el apartado II del mismo preámbulo de la Ley 15/2012:

*En este sentido y con el fin también de favorecer el equilibrio presupuestario, se establece en el Título I de esta Ley, un impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, de carácter directo y naturaleza real, que grava la realización de actividades de*

*producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica en el sistema eléctrico español.*

*Este impuesto gravará la capacidad económica de los productores de energía eléctrica cuyas instalaciones originan importantes inversiones en las redes de transporte y distribución de energía eléctrica para poder evacuar la energía que vierten a las mismas, y comportan, por sí o como resultas de la propia existencia y desarrollo de las tales redes, indudables efectos medioambientales, así como la generación de muy relevantes costes necesarios para el mantenimiento de la garantía de suministro. El impuesto se aplicará a la producción de todas las instalaciones de generación.*

En la disposición adicional segunda, la Ley dispone lo siguiente:

*En las Leyes de Presupuestos Generales del Estado de cada año se destinará a financiar los costes del sistema eléctrico previstos en el artículo 16 de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, un importe equivalente a la suma de los siguientes:*

- a) La estimación de la recaudación anual correspondiente al Estado derivada de los tributos y cánones incluidos en la presente Ley.*
- b) El ingreso estimado por la subasta de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero, con un máximo de 500 millones de euros.*

Con esta redacción de la disposición adicional segunda, el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, al igual que el resto de los tributos recogidos en la Ley 15/2012, pierden su pretendida finalidad medioambiental invocada en el preámbulo y confirman su verdadero carácter contributivo, vinculado directamente a reducir el déficit tarifario.

Aunque estudiaremos la extrafiscalidad de estos tributos con más detalle en el siguiente apartado, la conclusión parece evidente, a pesar del contenido de los dos primeros apartados del preámbulo de la Ley: el objetivo es obtener fondos para reducir el déficit tarifario. Y este objetivo no puede considerarse en ningún caso una fin extrafiscal aceptado por nuestro ordenamiento ni tampoco por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

Los tributos medioambientales deben incentivar la reducción de los riesgos medioambientales gravados, y este carácter medioambiental tiene que ser cierto y no sólo aparente, afectando a la configuración de la estructura del impuesto y a la regulación de sus elementos y deduciéndose de ello el carácter extrafiscal del impuesto. Así lo ha afirmado el Tribunal Constitucional en números pronunciamientos que analizaremos en el siguiente capítulo.

El impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica se define en el artículo 1 de la Ley 15/2012 como tributo de carácter directo y naturaleza real, que grava la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, a través de cada una de las instalaciones indicadas en el artículo 4 de esta Ley.

Se aplica a todas las instalaciones de generación de electricidad con independencia de régimen y de su efectiva incidencia sobre el medio ambiente. Una prueba más que niega el carácter medioambiental del impuesto.

En cuanto al carácter directo del impuesto, se plantean dudas sobre esta característica. Aunque es cierto que los conceptos de impuesto directo e indirecto no se encuentran definidos en la legislación española ni en la comunitaria, cabe entender que el elemento que para la Ley 15/2012 es definitorio de la condición de impuesto directo en el impuesto

sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, es que éste se aplica sobre una manifestación directa o inmediata de la capacidad económica. Grava la manifestación de capacidad económica sobre el productor y lo hace directamente y sin posibilidad de repercusión a terceros.

No obstante, aunque el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica se configura formalmente como un impuesto directo, no está gravando la renta, y al menos en algunos casos, se puede repercutir económicamente a terceros por lo que el impuesto puede acabar soportándolo económicamente el consumidor final, incluso fuera del territorio español, porque el impuesto se ha configurado de forma tal que ha esquivado la armonización prevista para los impuestos especiales, indirectos, recogidos en la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales (deroga la Directiva 92/12/CE)<sup>125</sup>.

Por tanto, si dudamos del carácter directo de este impuesto, nos cuestionaríamos si es respetuoso con las disposiciones armonizadoras de los impuestos sobre la energía, como es la Directiva 2008/118/CE en la que se faculta a los Estados miembros, en su artículo 1.2, a “imponer a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes indirectos con fines específicos, a condición de que tales gravámenes respeten las normas impositivas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o al impuesto sobre el valor añadido por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto. Dichas normas no incluyen las disposiciones relativas a las exenciones”.

---

<sup>125</sup> HERNÁN CARRILLO, V y GONZÁLEZ FORNOS, M; “El impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica. Procedimiento por incumplimiento del Derecho de la Unión Europea”, *2014 Práctica Fiscal para Abogados*, nº1, Editorial la Ley, pág.5 y ss.

Si el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica se considerase un impuesto indirecto, se incumpliría al menos el requisito de “responder a un fin específico”, porque, como veremos a continuación, sus elementos configuradores nos impiden calificarlo como un auténtico impuesto medioambiental<sup>126</sup>.

Es muy posible que la calificación de este impuesto como directo pretenda sortear los problemas de adecuación al acervo comunitario, tratándose realmente de un impuesto indirecto. Lo importante no es el nomen iuris empleado por el legislador sino la auténtica naturaleza jurídica del impuesto al analizar sus elementos estructurales.<sup>127</sup>

Analizando los elementos del impuesto, veremos que, aunque el hecho imponible es *la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica medida en barras de central*, en realidad no se está gravando la actividad de producción como tal sino los ingresos derivados de esa producción. La energía que se pierde en las redes y no se factura no queda sometida al impuesto, lo que demuestra que sin transacción no hay gravamen.<sup>128</sup>

La base imponible tampoco refleja de forma directa la capacidad económica del contribuyente, al tener en cuenta solo los ingresos, “importe total percibido por el

---

<sup>126</sup> MORENO GONZÁLEZ, S., “El impuesto sobre la electricidad y los impuestos regulados en la Ley 15/2012 desde la perspectiva de la prohibición general de ayudas de estado”, GONZÁLEZ –CUÉLLAR SERRANO, ML. y ORTIZ CALLE, E. (Dir), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, 2017, pág. 174 y ss.

<sup>127</sup> Doctrina del Tribunal Constitucional: STC 296/1996, de 10 de noviembre y STC 73/2011, de 19 de mayo, entre otras.

<sup>128</sup> PÉREZ, D., “El impuesto del 7% a la generación eléctrica: indirecto, recaudatorio e ilegal”, el Periódico de la Energía, 3 de diciembre de 2015, disponible en <http://elperiodicodelaenergia.com>



contribuyente”, y no los gastos en los que incurre para su obtención<sup>129</sup>, lo que implica que el impuesto deberá pagarse aun cuando en ese año se haya incurrido en pérdidas<sup>130</sup>.

No obstante, la calificación, a la luz del Derecho de la UE de cualquier tributo, corresponde efectuarla al Tribunal de Justicia en función de las características objetivas del tributo, con independencia de la calificación que le atribuya el Derecho nacional (STJUE de 14 de enero de 2016, Comisión/Bélgica, C-163/14).

Como hemos dicho ya, la normativa de la UE no contiene una definición de impuesto indirecto, ni tampoco la ofrece la jurisprudencia comunitaria, si bien algunas sentencias recientes les atribuyen ciertos elementos característicos: no gravan la renta o el patrimonio de una persona física o jurídica, sino el consumo de una mercancía o de la prestación de servicio, y se suele incluir en las facturas de los consumidores (STJUE de 14 de enero de 2016, Comisión/Bélgica, C-163/14 y STJUE de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems GmbH, C-5/14).

Con esta jurisprudencia como referencia, el hecho de que los contribuyentes (los productores) del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica no tengan la posibilidad, en términos jurídicos, de repercutirlo a terceros puede permitir considerarlo como un impuesto directo y por tanto queda fuera del ámbito de aplicación de la Directiva 2008/118/CE. En este sentido, Rozas Valdés, J.A.<sup>131</sup> afirma que “la repercusión jurídica de las cuotas es formalmente inviable, desde el momento en que el contribuyente de estos

---

<sup>129</sup> De Vicente-Tutor Rodríguez, M.; “El encaje de la fiscalidad energética y medioambiental española en el Derecho comunitario. Estudio del Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica”, en Adame Martínez, F. y Ramos Prieto, J., *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*, IEF, Madrid, 2014, pp 402-403.

<sup>130</sup> PÉREZ, D., “El impuesto del 7% a la generación eléctrica: indirecto, recaudatorio e ilegal”, el Periódico de la Energía, 3 de diciembre de 2015, disponible en <http://elperiodicodelaenergia.com>

<sup>131</sup> ROZAS VALDÉS, J.A. “El modelo español del sistema financiero eléctrico a la luz del derecho comunitario”, *Quincena Fiscal*, nº13, 2015, p.18.

impuestos no es ni necesaria ni frecuentemente el mismo que quien firma los contratos de suministro de energía eléctrica de los consumidores. Ni siquiera está en condiciones de trasladar de forma directa la carga tributaria de los impuestos sobre la producción vía precios, desde el momento en que estos se fijan, en buena medida, por sistemas competitivos regulados por las autoridades públicas que gestionan los mercados eléctricos”.

Aun así, la configuración de la base imponible se aleja de lo que es habitual en impuestos directos al no tener en cuenta la renta neta, sino los ingresos brutos, y en términos económicos, el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica tiene gran incidencia en términos económicos sobre el consumidor final de la energía eléctrica<sup>132</sup>.

Centrándonos en el análisis de los elementos configuradores de este tributo, el artículo 4 de la Ley 15/2012 señala que constituye el hecho imponible, la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica medida en barras de central, incluidos el sistema eléctrico peninsular y los territorios insulares y extrapeninsulares, en cualquiera de las instalaciones recogidas en la Ley del Sector Eléctrico.

El término “incorporación” debe interpretarse de conformidad con los que disponga al respecto la normativa del sector eléctrico de carácter estatal, tal como se establece en el apartado 3 del artículo 4 de la Ley 15/2012: *respecto a los conceptos y términos con sustantividad propia que aparecen en la Ley, salvo los definidos en ella, se estará a lo dispuesto en la normativa del sector eléctrico de carácter estatal*.

En el hecho imponible no se recogen las importaciones de la energía, tal y como se pidió en alguna de las enmiendas a su aprobación. Esto supone que el gravamen exclusivo a la

---

<sup>132</sup> MORENO GONZÁLEZ, S., “El impuesto sobre la electricidad y los impuestos regulados en la Ley 15/2012 desde la perspectiva de la prohibición general de ayudas de estado”, GONZÁLEZ –CUÉLLAR SERRANO, ML. y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, 2017, pág. 176 y ss.

producción nacional pueda convertirse en un mecanismo distorsionador de la competencia y transparencia en la fijación de precios de la energía eléctrica, lo que a su vez puede atentar contra los derechos de libre circulación de bienes en el mercado interior europeo y libertad de establecimiento, incorporados en los Tratados constitutivos de la Unión Europea, y que pueden verse seriamente afectados por el incremento de la presión fiscal que trae consigo el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, frente a la realización de la misma actividad en otros territorios de la Unión Europea<sup>133</sup>. Esta regulación favorece la importación de energía y penaliza la exportación.

No se recoge ninguna delimitación negativa ni exención en la Ley 15/2012 para el hecho imponible de este impuesto, lo que una vez, denota la falta de finalidad medioambiental del mismo. En este sentido, se pronuncia el Tribunal Constitucional en su sentencia 289/2000, de 30 de noviembre, y la mayor parte de la doctrina consolidada al respecto, que defienden el establecimiento de beneficios fiscales, como las exenciones, que pueden ser instrumentos idóneos tanto para fijar niveles mínimos de afección medioambiental como para modular los esfuerzos de los contribuyentes en la reducción de los riesgos medioambientales. Estos beneficios fiscales también se podrían concretar en deducciones aplicables por la adquisición o renovación de tecnología, maquinaria o instalaciones que protejan el medio ambiente, así como rebajas en el tipo de gravamen aplicable a los tributos que recaen sobre el consumo de los bienes proambientales, que incentivaría una discriminación positiva a favor de productos ecológicos, y diferentes técnicas de amortización fiscal, que se encuentran próximas a las deducciones por adquisición, y que

---

<sup>133</sup> La STJCE de 30 de noviembre de 1983 señaló que para evitar restricciones al tráfico comunitario, prohibidas en el artículo 38 del Tratado de la Comunidad Europea, el establecimiento de nuevos tributos debían de cumplir tres requisitos: que se aplicasen de forma uniforme a los productores nacionales y comunitarios, que resultasen eficientes para alcanzar la finalidad ambiental y que la limitación a la libre circulación de mercancías debía reducirse a lo estrictamente necesario para conseguir el objetivo medioambiental.

permiten una mayor dotación anual a los fondos de amortización de los bienes de inversión, respetuosos con el medio ambiente.<sup>134</sup>

Por tanto, la Ley 15/2012 se aplica a todas las fuentes y tecnologías de producción de electricidad, con independencia del impacto real que cada tecnología de producción de electricidad pueda tener en el medio ambiente, lo que confirma de nuevo el carácter contributivo del impuesto, contrario al preámbulo de la Ley, que defendía el uso más eficiente y respetuoso con el medioambiente. Un verdadero tributo medioambiental debe modular el gravamen en función de la intensidad o daño al medio ambiente causado, cumpliendo con el principio “quien contamina paga”, algo contrario a lo que se propone con el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, que recoge una tributación uniforme para todas las energías, equiparando las energías renovables o a cualquier otra que proceda de combustibles fósiles<sup>135</sup>.

La Dirección General de Tributos, en su contestación vinculante V1602-13, de 14 de mayo, realiza una interpretación en virtud de la cual se indica que el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica no está gravando “el resultado de la actividad destinada a la producción e incorporación de la electricidad al sistema de energía eléctrica, sino la magnitud de las retribuciones económicas percibidas por el sujeto pasivo por dichas actividades”. Es decir, cuando esas actividades son las únicas realizadas por el sujeto pasivo, se está gravando el volumen de negocios, por lo que no se trata de gravar la renta, como sería típico de los impuestos directos, y tal y como ya hemos comentado, sino

---

<sup>134</sup> VAQUERA GARCÍA, A., *Fiscalidad y medio ambiente*, Editorial Lex Nova, Valladolid, 1999, pág. 57.

<sup>135</sup> PEÑA ALONSO, J.L., “El impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica”, BECKER.F, CAZORLA, L.M., MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, págs. 667 y ss.

que se pretende gravar la magnitud de lo que se pone en el mercado, que es lo que implica medir la producción de energía en barras de central.<sup>136</sup>

En el caso que nos ocupa, la producción de electricidad para autoconsumo, sea el consumidor persona física o jurídica, está no sujeta al impuesto pero cabe entender que se produce su incorporación siempre que la energía producida se integre en las redes eléctricas del sistema. Por tanto, podemos afirmar que el autoconsumo de instalaciones aisladas, que no se regula en la Ley del Sector Eléctrico ni el RD de desarrollo, no está sujeto a este impuesto. Por otro lado, el autoconsumo de la modalidad tipo 1 de la Ley, tampoco estaría sujeto al impuesto aunque se vierta la energía excedentaria en la red, porque no hay contraprestación posible a esta energía vertida y por tanto no hay retribución económica gravable como defiende la Dirección General de Tributos en su consulta. Lo que se estaría sujeto al impuesto sería la incorporación a la red de la energía excedentaria del autoconsumo de la modalidad tipo 2 de la Ley, por la que sí se recibe contraprestación.

En cuanto a los obligados tributarios, el artículo 5 de la Ley 15/2012 establece que son contribuyentes del impuesto las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que realicen el hecho imponible del artículo 4 de Ley.

Señalar que, aunque el contribuyente se define como el sujeto que realiza las actividades sometidas a gravamen, en realidad, por cada instalación de la que el mismo sea titular se devenga una obligación tributaria diferente. De modo que habría sido más preciso

---

<sup>136</sup> HERNÁN CARRILLO, V y GONZÁLEZ FORNOS, M; *El impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica. Procedimiento por incumplimiento del Derecho de la Unión Europea*, “2014 Práctica Fiscal para Abogados”, nº1, Editorial la Ley, pág.5.

definirlo como “el titular de la instalación en la que se realiza la actividad sujeta a gravamen”<sup>137</sup>.

Teniendo en cuenta que el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica recae directamente sobre los productores, estos mismos obligados tributarios están obligados a satisfacer el impuesto sobre Actividades Económicas y el impuesto especial sobre la electricidad.

A esta duplicidad de gravámenes hay que añadir el Canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica, tributo también establecido por la Ley 15/2012, y otros tantos impuestos autonómicos que recaen, de una u otra manera, sobre la producción de energía eléctrica.

Esta sobre imposición puede suponer una quiebra de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad, establecidos en el artículo 31.1 de la Constitución<sup>138</sup>, tal y como adelantamos en la introducción a este capítulo y que retomaremos al tratar el tema de la extrafiscalidad.

En relación con la base imponible y la cuantificación del tributo, el artículo 6 de la Ley 15/2012 establece que la *base imponible del impuesto estará constituida por el importe total que corresponda percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, por cada instalación, en el período impositivo.*

---

<sup>137</sup> ROZAS VALDÉS, J.A, “Análisis constitucional de la imposición sobre la producción de energía eléctrica”, GONZÁLEZ –CUÉLLAR SERRANO, ML. y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, 2017, pág. 121.

<sup>138</sup> STC 150/1990, de 4 de octubre y STS de 21 de octubre de 2000: la confiscatoriedad se prueba cuando la imposición menoscaba la fuente de riqueza de que deriva el hecho imponible.

Tal y como venimos reiterando, la base imponible se determina en función de la rentabilidad bruta de cada instalación y no mide ningún riesgo medioambiental o capacidad contaminante sino el importe total que corresponda percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema de la energía eléctrica. La base imponible se referencia a un dato económico objetivo que es el importe obtenido por la producción de electricidad en cada una de las instalaciones sujetas con ausencia total de modulación en relación con el riesgo medioambiental, lo que de nuevo viene a confirmar la falta de finalidad extrafiscal del impuesto.

La cuota del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica se obtiene multiplicando la base imponible por el tipo de gravamen fijo del 7%. En este punto, es preciso indicar que la Disposición final cuarta de la Ley 15/2012 habilita expresamente a la Ley de Presupuestos Generales del Estado para modificar los tipos impositivos y los pagos fraccionados en la misma Ley, incorporando inseguridad jurídica para las empresas afectadas por el impuesto.

De nuevo se trata de un tipo fijo, proporcional y sin modulación alguna sin diferenciar unas tecnologías de producción de otras. Tampoco se incorporan beneficios fiscales<sup>139</sup>.

Aunque este impuesto contribuya a compensar el déficit tarifario, está claro que no favorece los objetivos de sostenibilidad energética ni a un uso más eficiente y respetuoso con el medio ambiente, objetivos previstos en el preámbulo de la Ley 15/2012.

Una vez examinados los elementos configuradores del tributo que tenían especial vinculación con el objeto de la tesis, vamos a destacar otros temas de interés relacionados con este impuesto.

---

<sup>139</sup> PEÑA ALONSO, J.L., “El impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica”, BECKER.F, CAZORLA, L.M., MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, págs. 680 y ss.

Por un lado, el Tribunal Supremo, en autos de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de fecha 14 de junio de 2016, ha planteado al Tribunal Constitucional cuestiones de inconstitucionalidad relativas a los distintos impuestos energéticos creados por la Ley 15/2012, y en dos de ellas, se cuestiona la constitucionalidad de la configuración del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica: artículos 1, que lo define, 4.1, que configuran su hecho imponible, 6.1, que describe su base imponible y 8, que establece el tipo impositivo. El Tribunal Supremo plantea el respeto de este impuesto en relación con lo previsto en el artículo 31.1 de la CE, es decir, un pronunciamiento sobre la adecuación del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica al principio de capacidad económica.

Estas cuestiones de inconstitucionalidad se plantean en el contexto de impugnación de las normas reglamentarias por las que se aprobaban los modelos de autoliquidación y pagos fraccionados del impuesto, HAP/703/2013, de 29 de abril. El TS considera que el tributo está configurado por diversas obligaciones vinculadas entre sí por una misma ratio común que es la que dota de congruencia a la integridad del tributo<sup>140</sup>. Este es el motivo porque el que se admite el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad por parte del Alto Tribunal: una obligación formal depende intrínsecamente de la constitucionalidad de la obligación legal material de la que trae causa.

En este momento, nos vamos a centrar solamente en el posible solapamiento con el IAE y no en la cuestionada extrafiscalidad del impuesto ni en su posible contradicción con el derecho de la UE (“otro marco procesal” para este enjuiciamiento distinto de la cuestión de constitucionalidad presentada), que estudiaremos con más detalle en el apartado específico. Aunque también es cierto, que es difícil desvincular un argumento de otro.

---

<sup>140</sup> VICENTE ARCHE, “Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español”, Civitas, *Revista española de Derecho financiero*, nº7, 1975, pp.443-487.



Examinando la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el IAE (STC 122/2012, de 5 de julio, FJ6º), el Tribunal Supremo llega a la conclusión que el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica está en relación de doble imposición económica, e incluso jurídica, con el IAE. Y aunque es consciente de que, ciertamente, la doble imposición económica no es per se contraria al principio de capacidad económica que proclama el artículo 31.1 de la Constitución, concluye que ha de ser el Tribunal Constitucional quien se pronuncie sobre este particular <sup>141</sup>, no sin antes aclarar que sobre lo que no tiene ninguna duda es sobre su compatibilidad con el impuesto sobre la electricidad, por cuanto este segundo sería indirecto y sujetaría a gravamen el consumo y no la producción de electricidad.

No estaríamos tanto en una vulneración del principio de capacidad económica, que según lo ha venido interpretando el Tribunal Constitucional queda cubierto cuando se grava una riqueza actual o potencial <sup>142</sup>sino de lo que el mismo párrafo del texto constitucional califica de “sistema tributario justo”. Un solapamiento notorio de figuras tributarias que conducen a satisfacer a distintas Administraciones Públicas cuotas diversas por un idéntico hecho imponible, sin que entre las mismas se establezca mecanismo alguno de compensación financiera, difícilmente puede defenderse que obedezca a lo exigible de un sistema tributario congruente, razonable e integrado que pretenda aproximarse a parámetros elementales de justicia y no adquiera en su conjunto niveles de confiscatoriedad.

Sería suficiente para salvar su inconstitucionalidad con que se establecieran procedimientos de compensación que evitasen una eventual confiscación derivada del

---

<sup>141</sup> RJ 4º, 7.4 del Auto de 14 de junio de 2016 (rec.cas.2955/2014).

<sup>142</sup> STC 27/1981 FJ4 “el principio de capacidad económica es una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra”; STC 221/1992 FJ4 “cuando la CE se refiere a la capacidad económica lo hace sin agotar en ella el principio de justicia en materia contributiva”.

solapamiento asistemático de tributos que inciden sobre el mismo objeto imponible. Afirmar el TC<sup>143</sup> que “las prohibiciones de equivalencia lo que pretenden evitar es, en suma, que se produzcan dobles imposiciones no coordinadas, garantizando de esta manera que el ejercicio de poder tributario por los distintos niveles territoriales sea compatible con la existencia de un sistema tributario en los términos exigidos en el artículo 31.1 CE (entre otras: STC 19/1987, de 17 de febrero, FJ4; 19/2012, de 15 de febrero FJ3b); STC 210/2012, FJ4; y STC 53/2014, FJ3a)”<sup>144</sup>.

En este caso concreto, siguiendo una reciente doctrina “el juicio de la aplicabilidad”, el Tribunal Constitucional inadmitió, el 13 de diciembre de 2016, (Auto 205/2016) las cuestiones presentadas por el Tribunal Supremo, considerando que el Tribunal Supremo debe primero aclarar sus dudas elevando una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la UE para descartar la incompatibilidad de la norma nacional con el derecho comunitario. Y también se le da opción de “no aplicar” la Ley 15/2012 directamente, pero a día de hoy, el Tribunal Supremo aún no ha hecho ninguna de las dos cosas.

Por otro lado, es preciso hacer una breve referencia a la Sentencia del Tribunal Constitucional 183/2014, de 6 de noviembre sobre la constitucionalidad del impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica en la que desestimó el recurso de inconstitucionalidad que había interpuesto la Junta de Andalucía contra la Ley 15/2012. En esta resolución analiza la adecuación de los impuestos energéticos establecidos en la Ley 15/2012 a los principios constitucionales recogidos en los artículos 9.3 y 14 de la Constitución, pero no otras cuestiones de Derecho de la UE, alegadas por la Junta de Andalucía y que no le competían analizar al Tribunal Constitucional.

---

<sup>143</sup> STC 74/2016, FJ2.

<sup>144</sup> ROZAS VALDÉS, J.A., “Análisis constitucional de la imposición sobre la producción de energía eléctrica”, GONZÁLEZ –CUÉLLAR SERRANO, ML. y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, 2017, págs. 131 y ss.

Los motivos para desestimar este recurso fueron fundamentalmente los siguientes:

En cuanto a la seguridad jurídica, como expresión de la confianza legítima en el Estado, el hecho de que el impuesto modifique sustancialmente el marco jurídico de las energías renovables no se considera por el Tribunal Constitucional que comporte la inconstitucionalidad de la medida legislativa al afirmar, como en otras ocasiones este Tribunal, que una semejante concepción de dicho principio llevaría a una “congelación o petrificación” del ordenamiento jurídico (STC 332/2005, FJ 17 y 237/2012, FJ9).

Por lo que se refiere a la vulneración del artículo 14 de la Constitución, el Tribunal mantiene su ya clásica doctrina de que “la discriminación por indiferenciación”, sostenida por la Junta de Andalucía, al no bonificarse la cuota de los productores de energías renovables, no es tal por cuanto no existe “un derecho subjetivo al trato normativo desigual” (STC 38/2014, FJ 6 y 198/2012, FJ 13) <sup>145</sup>.

En este recurso de inconstitucionalidad no se abordó la eventual vulneración del artículo 31 de la Constitución pero hubo voto particular al haber observado otros motivos de inconstitucionalidad que no estaban alegados por la Junta de Andalucía.

En cuanto a las normas comunitarias sobre ayudas de Estado, se puede afirmar, sin entrar en el análisis de esta cuestión, que el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica no vulnera, en principio, los artículos 107 y 108 del TFUE, dado que resulta aplicable a todos los productores de energía eléctrica, con independencia de su volumen de negocio y del origen de la energía que generan, se aplican los mismos elementos de cuantificación de la deuda tributaria y no están previstas exenciones,

---

<sup>145</sup> ROZAS VALDÉS, J.A., “Análisis constitucional de la imposición sobre la producción de energía eléctrica”, GONZÁLEZ –CUÉLLAR SERRANO, ML. y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, 2017, págs. 127-128.

reducciones, deducciones ni bonificaciones para determinados contribuyentes o categorías de contribuyentes<sup>146</sup>.

Tampoco se puede afirmar que existe una relación directa ente el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica y las primas a las renovables ya que el importe equivalente a la estimación anual derivada del tributo, que se establece en la Ley 15/2012 para hacer frente al déficit tarifario, no sólo se destina a financiar los sobrecostes de producción de energías renovables, sino en general “los costes del sistema eléctrico”, entre los que también se encuentran otras partidas como la retribución de las actividades de acceso a redes de transporte y distribución, la compensación asociada a la moratoria nuclear, o las anualidades correspondientes a los déficit del sistema eléctrico, entre otras partidas. Por otra parte, los costes del sistema no se financian exclusivamente con cargo a dicho impuesto, pudiendo destinarse otros ingresos a tal fin (artículo 13.2 de la Ley 24/2013 y disposición adicional segunda de la Ley 15/2012). La jurisprudencia europea habla de “vínculo indisoluble” entre el tributo fiscal afecto y la ayuda estatal<sup>147</sup>, algo que no ocurre en este caso<sup>148</sup>.

Según algunos autores, el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica vulnera el principio de no discriminación establecido en la Directiva 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de diciembre de 2009, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables y por la que se modifican y se derogan las

---

<sup>146</sup> ROZAS VALDÉS, J.A., “El modelo español del sistema financiero eléctrico a la luz del derecho comunitario”, *Revista Quincena Fiscal*, Aranzadi, núm. 13/2015, 2015, pp. 18-19.

<sup>147</sup> STJUE de 21 de octubre de 2003 (C-261/01 y C-262/02), STJUE de 15 de julio de 2004 (C-345/02), STJUE de 13 de enero de 2005 (C-174/02), STJUE de 13 de enero de 2005 (C-175/02), STJUE de 27 de octubre (C-266/04 a C-270/04, C-276-04 y C-325/04), STJUE de 5 de octubre de 2006 (C-368/04), STJUE de 17 de julio de 2008 (C-206/06), STJUE de 11 de julio de 2014 (T-151-11), STJUE de 11 de julio de 2014 (T-533/10)

<sup>148</sup> MORENO GONZÁLEZ, S., “El impuesto sobre la electricidad y los impuestos regulados en la Ley 15/2012 desde la perspectiva de la prohibición general de ayudas de estado”, GONZÁLEZ –CUÉLLAR SERRANO, ML. y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, 2017, pág. 177.

Directivas 2001/77/CE y 2003/30/CE, dado que trata de forma similar situaciones diferentes: el impuesto se exige a todos los productores de energía eléctrica con independencia de la fuente que utilicen para ello y se establece un tipo de gravamen del 7% aplicable a todas las instalaciones de generación de energía eléctrica sin tener en cuenta que las renovables deberían disfrutar de un tratamiento diferenciado.

Además, el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica tiene como fin favorecer el equilibrio presupuestario. Según el TJUE el favorecimiento del equilibrio presupuestario es un objetivo no específico tal y como lo ha declarado el TJUE en sentencias como Herrman (Asunto C-401/03). En este sentido, una finalidad específica es aquella que, entre otras, no es exclusivamente presupuestaria: una finalidad extrafiscal<sup>149</sup>.

Volviendo de nuevo al ámbito interno, señalar que según el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español<sup>150</sup>, se considera que el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica no es un impuesto ambiental ya que “la finalidad del mismo es que la financiación del llamado déficit tarifario recaiga sobre los productores de energía eléctrica con independencia de que la fuente de producción sea más o menos contaminante”, y concluye que debería suprimirse este impuesto “compensándose la pérdida de su recaudación a través de un incremento del Impuesto sobre la Electricidad, que en la cuantía de ese incremento no estaría cedido a las Comunidades Autónomas”.

---

<sup>149</sup> HERNÁN CARRILLO, V y GONZÁLEZ FORNOS, M; “El impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica. Procedimiento por incumplimiento del Derecho de la Unión Europea”, *2014 Práctica Fiscal para Abogados*, nº1, Editorial la Ley, pág.4.

<sup>150</sup> Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español, febrero 2014, pp.325-326.

Indicar que la Resolución de 23 de diciembre de 2014, de la Dirección General de Tributos (V3371-14), ha declarado que la cuota del IVPEE puede constituir un gasto contable fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuando se cumpla las condiciones para ello. Esto evitaría la posible doble imposición económica<sup>151</sup>.

Por tanto la doble imposición económica puede aparecer en relación con el IAE, como plantea el Tribunal Supremo, pero no con el IS ni IRPF.

Como conclusión, podemos afirmar que el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica no discrimina entre generación convencional y renovables, gravando todas las tecnologías de producción de electricidad en un porcentaje de su facturación, y su destino final es la reducción del déficit de tarifa, tal y como establece la Disposición Adicional segunda de la Ley.

Por tanto, este impuesto no pretende cambiar comportamientos ni afecta al mix de producción, y muy probablemente, los agentes del sistema intentarán repercutir al mercado ese sobre coste que les ha sido impuesto, por lo que puede suponer un incremento de los precios de la electricidad, sobre todo el de los clientes industriales, lastrando por tanto la competitividad de la industria española.

Las dudas sobre el cumplimiento de los principios recogidos en el artículo 31.1 de la Constitución por parte de este impuesto son tan evidentes, que hasta el propio Tribunal Supremo ha presentado una cuestión de constitucionalidad ante el Tribunal Constitucional por este motivo.

---

<sup>151</sup> ORTIZ CALLE, E. “Extrafiscalidad y Constitución en la imposición energético-ambiental”, GONZÁLEZ – CUÉLLAR SERRANO, ML. y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, 2017, pág. 107.

En cuanto al autoconsumo eléctrico de fuentes renovables, no se establece ninguna exención ni bonificación para las energías procedentes de fuentes renovables, y se entiende gravada por el impuesto la incorporación a la red de la energía excedentaria en la modalidad de autoconsumo tipo 2 del artículo 9 de la Ley de Sector Eléctrico. En el resto de casos, el autoconsumo no estaría sujeto a este impuesto.

#### **4.2.5 Canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica**

El canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica se crea por la Ley 15/2012, en su artículo 29, que modifica el Texto Refundido de la Ley de Aguas (TRLA), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, mediante la introducción de un nuevo artículo 112 bis.

El artículo 111 bis de la citada Ley de Aguas se ocupa del régimen general de la exacciones tributarias que afectan al dominio público hidráulico, disponiendo que las Administraciones públicas competentes, en virtud del principio de recuperación de costes y teniendo en cuenta proyecciones económicas a largo plazo, establecerán los oportunos mecanismos para repercutir los costes de los servicios relacionados con la gestión del agua, incluyendo los costes ambientales y del recurso, en los diferentes usuarios finales.

Este precepto se puede concretar sólo a través de tasas y los artículos 112 al 114 recogen cuatro exacciones distintas vinculadas al agua: el canon de utilización de bienes de dominio público hidráulico; el canon de vertido, que grava los vertidos al dominio público hidráulico; el canon de regulación, que grava el beneficio particular obtenido por obras de

regulación realizadas por el Estado; y la tarifa de utilización del agua, que grava los beneficios particulares obtenidos por obras del Estado distintas de las de regulación.

El nuevo tributo se enmarca dentro de los cánones, que propiamente debería denominarse tasas, que gravan la utilización o el aprovechamiento del dominio hidráulico, compuesto por los siguientes bienes demaniales por naturaleza (artículo 2 de la Ley de Aguas):

- a) Las aguas continentales, tanto las superficiales como las subterráneas renovables con independencia del tiempo de renovación.
- b) Los cauces de corrientes naturales, continuas y discontinuas.
- c) Los lechos de los lagos y lagunas y los de los embalses superficiales en cauces públicos.
- d) Los acuíferos, a los efectos de los actos de disposición o de afectación de los recursos hidráulicos.
- e) Las aguas procedentes de la desalación de agua de mar.

Hasta la creación del canon hidroeléctrico, únicamente los bienes de los apartados b) y c) estaban gravados con exacciones tributarias. Y esto es lo que, según el Preámbulo de la Ley 15/2012, es una anomalía que ha perdurado por razones históricas (casi veinticinco años):

Por tanto, este canon se justifica por un motivo de racionalidad técnica, al extender el ámbito material de aplicación del tradicional canon de utilización del dominio público hidráulico de aguas, y por una finalidad medioambiental, que es la protección del dominio público hidráulico, como recursos natural necesario para la sociedad<sup>152</sup>.

---

<sup>152</sup> MORENO GONZÁLEZ, S., “El impuesto sobre la electricidad y los impuestos regulados en la Ley 15/2012 desde la perspectiva de la prohibición general de ayudas de estado”, GONZÁLEZ –CUÉLLAR SERRANO, ML. y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, 2017, págs. 180 y ss.



Esta finalidad entra en conflicto, como veremos a continuación, con el destino dado a la recaudación derivada de este tributo (artículo 112.bis.8 TRLA y la disposición adicional segunda de la Ley 15/2012). Además también se plantean dudas sobre el ámbito geográfico de aplicación del canon dadas las competencias de las Comunidades Autónomas en materia de aguas (lo que impide que el mismo pueda aplicarse a todas las cuencas hidrográficas como se preveía inicialmente, sino sólo a las intercomunitarias sobre las que el Estado es competente).<sup>153</sup>

Este canon tiene realmente naturaleza de tasa, pero no podemos referirnos a la recuperación de costes con fundamento en el principio de equivalencia de tasas, cuando nos encontramos ante la utilización del dominio público, que si bien es privativo, no es consumible ya que no nos encontramos ante ningún servicio del agua y dichos servicios ya están cubiertos por otras exacciones tributarias previstas en la Ley de Aguas. Ciertamente, que la fórmula de cuantificación escogida para esta tasa acerca la naturaleza de esta figura a un impuesto sobre la cifra de negocios de las centrales hidroeléctricas<sup>154</sup>.

La justificación debería buscar la línea del beneficio obtenido por el usuario del bien público, que constituye lo verdaderamente gravado. Esta justificación no estará reñida con la finalidad medioambiental. Aunque es cierto, que el principio de recuperación de los costes en el ámbito de las aguas continentales ha presidido nuestra legislación en la materia desde principios del siglo XX. En todo caso, tampoco está justificado el elevado tipo de gravamen

El hecho imponible de la tasa, recogido en el artículo 112 bis.1 del Texto Refundido de la Ley de Aguas, lo constituye *la utilización y aprovechamiento de los bienes de dominio*

---

<sup>153</sup> Dictamen del Consejo de Estado de 9 de octubre de 2014, nº928/2014.

<sup>154</sup> CODES CALATRAVA G., “El canon a la generación hidroeléctrica”, BECKER.F, CAZORLA, L.M., MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, págs.625 y ss.

*público a que se refiere el párrafo a) del artículo 2 de la presente ley (aguas continentales), para la producción de energía eléctrica en barras de central.*

En este mismo artículo se añade que esta tasa será *destinada a la protección y mejora del dominio público hidráulico*. A este respecto, si el mencionado pago se efectuase a favor del organismo de cuenca, tendría algún sentido, pero en este tributo sólo el 2% de la recaudación se ingresa en la Confederación Hidrográfica, siendo el resto incorporado al Tesoro Público.

La configuración del hecho imponible es idéntica a la de las tasas configuradas en el artículo 112 de la Ley de Aguas, por lo que es muy difícil defender la finalidad medioambiental de la misma.

Uno de los “indicios” para considerar que la finalidad de este canon es recaudatoria y no medioambiental, es que el hecho imponible impide medir la intensidad de las posibles afecciones que se pretenden gravar, sin potenciar de ninguna manera el uso de energías limpias (como es el caso de la mini hidráulica). Además, se limita el hecho imponible a la actividad de producción de energía eléctrica, dejando no sujetas otras actividades que causan un impacto superior a esta actividad de producción si tenemos en cuenta que el uso en la producción de energía eléctrica es no consuntivo, a diferencia de otros usos como las actividades de riego o el abastecimiento de poblaciones.

El efecto del gravamen es contrario al pretendido al aumentar la presión fiscal a una de las fuentes de energía menos contaminantes, suponiendo una clara contradicción. La creación de gravámenes sobre fuentes de energía renovables nos parece claramente contradictorio con la política internacional y nacional de fomento de las fuentes de energía renovables no

contaminantes, política que es consecuencia del objetivo común internacional, también adquirido por España, de reducir la emisión de gases contaminantes a la atmósfera<sup>155</sup>.

En cuanto a los sujetos pasivos, el artículo 112 bis. 3 del Texto Refundido de la Ley de Aguas establece que serán contribuyentes del canon los concesionarios o, en su caso, quienes se subroguen en lugar de aquéllos. Esta definición es coherente con el hecho imponible y adolece de los mismos vicios en relación con el pretendido carácter medioambiental del impuesto.

En definitiva, podemos concluir que los titulares de centrales hidroeléctricas quedan gravados por los siguientes impuestos: impuestos sobre bienes inmuebles (bien inmueble de características especiales), impuesto sobre actividades económicas, impuesto sobre el valor de la producción eléctrica, canon por la utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica, canon por la utilización del lecho del embalse, y los correspondientes tributos medioambientales creados en alguna Comunidad Autónoma, como Galicia o Castilla y León, con un propósito similar. Habría que añadir también el Impuesto sobre Sociedades, cuando sean sociedades las propietarias, y el impuesto sobre la electricidad, aunque en este caso se repercute al consumidor. Además del resto de tasas tributarias recogidas en el Texto Refundido de la Ley de Aguas que serían de aplicación: canon de control de vertidos (artículo 113), el canon de regulación y la tarifa de utilización del agua (artículo 114), y el canon por explotación de saltos de pie de presa.

Con este panorama tributario, nos planteamos de nuevo si el canon a la generación hidroeléctrica es contrario al principio de no confiscatoriedad recogido en el artículo 31 de la Constitución, tal y como ya hemos apuntado al hablar de otros tributos, y como trata la

---

<sup>155</sup> PEÑA ALONSO, J.L., "Instrumentos fiscales de eficiencia medioambiental", BECKER F., MARTÍNEZ-SIMANCAS J., CAZORLA, L.M., (Dir.), *Tratado de energías renovables, vol II. Aspectos jurídicos*, Thomson Aranzadi, 2010, pág 681.

jurisprudencia, que en este aspecto es bastante difusa y escasa<sup>156</sup>. En todo caso, lo importante es atender a la fuente de riqueza y no a la cuantía del tributo, predicándose de sistema tributario en su conjunto y no de un tributo concreto. Es decir, el canon a la generación hidroeléctrica no supondría quiebra del principio de no confiscatoriedad a pesar de su elevado tipo de gravamen, sino que la vulneración se produce por la acumulación de gravámenes sobre esta tecnología, que como acabamos de exponer, son muchos.

Y todo ello, tratándose de una tecnología limpia y respetuosa con el medio ambiente, rentable y eficiente, por lo que no cabe justificación posible.

El mecanismo de cuantificación de la base imponible del canon no guarda relación alguna con el daño causado al dominio público hidráulico: *valor económico de la energía hidroeléctrica producida, y medida en barras de central, en cada período impositivo anual por el concesionario mediante la utilización y aprovechamiento del dominio público hidráulico*. Aunque el canon se vincule formalmente a la concesión de la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público hidráulico, los elementos de cuantificación del canon, ponen de manifiesto que nos encontramos ante un tributo sobre la cifra de negocios de las centrales hidroeléctricas que se acumula a los que ya hemos expuesto sobre la misma tecnología<sup>157</sup>.

En las tasas por ocupación privativa o aprovechamiento especial del dominio público, la base imponible se determina por el valor de dicha utilización o el beneficio obtenido en la misma pero en el caso del canon que nos ocupa en este momento, la base imponible es el valor económico de la explotación. Además, tal y como veremos a continuación, el tipo de

---

<sup>156</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990, de 4 de octubre; Sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de octubre de 2000; Sentencia del Tribunal Supremo, de 21 de octubre de 2000.

<sup>157</sup> MORENO GONZÁLEZ, S., "El impuesto sobre la electricidad y los impuestos regulados en la Ley 15/2012 desde la perspectiva de la prohibición general de ayudas de estado", GONZÁLEZ –CUÉLLAR SERRANO, ML. y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, 2017, pág. 181.

gravamen del 22% es muy superior al fijado por la tradicional y genérica tasa por ocupación del dominio público hidroeléctrico del artículo 112 del TRLA, que es un 5%. Por ello si se considera que la producción de energía por centrales hidroeléctricas debe someterse al pago de una tasa por la utilización de los bienes del dominio público hidráulico, éste debería ser el tradicional y genérico canon del artículo 112 del TRLA.<sup>158</sup>

La cuota íntegra será la cantidad resultante de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen del 22 por ciento, que constituye un porcentaje muy elevado sobre todo porque solo el 2 por ciento de la recaudación se destina al organismo de cuenca, que es el órgano competente en materia de protección ambiental en el dominio público (artículo 24 del Texto Refundido de la Ley de Aguas).

Como en el caso del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, el gravamen es un tipo fijo con total independencia del daño medioambiental efectivamente producido y sin atender a las características de la central hidroeléctrica<sup>159</sup>.

La explicación al establecimiento de un tributo tan gravoso sobre la producción de la energía hidroeléctrica posiblemente estribе en que la práctica total de las instalaciones de energía hidroeléctrica están amortizadas y su coste de producción es reducido, de modo que su margen comercial es uno de los más elevados del sector.<sup>160</sup>

El apartado 7 del artículo 112 bis, prevé una reducción del 90 por ciento pero esta reducción no parece responder tanto a razones medioambientales sino a proteger la rentabilidad de una serie de instalaciones que hubieran soportado en mayor medida el efecto del gravamen:

---

<sup>158</sup> Informe Comité de Expertos para la reforma del Sistema Tributario Español, 2014, pp.326-327.

<sup>159</sup> CODES CALATRAVA G., "El canon a la generación hidroeléctrica", BECKER.F, CAZORLA, L.M., MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, págs.635 y ss.

<sup>160</sup> ROZAS VALDÉS, J.A., "El modelo español de sistema financiero eléctrico a la luz del derecho comunitario", *Revista Quincena Fiscal*, Aranzadi, núm. 13/2015, 2015.

*El canon se reducirá en un 90 por ciento para las instalaciones hidroeléctricas de potencia igual o inferior a 50 MW, y para las instalaciones de producción de energía eléctrica de tecnología hidráulica de bombeo y potencia superior a 50 MW, y en la forma que reglamentariamente se determine para aquellas producciones o instalaciones que se deban incentivar por motivos de política energética general.*

Lo que sí es cierto es que se podría aplicar esta reducción en el caso de la autogeneración con minihidráulica, por lo que nos interesa mucho a efecto de nuestro estudio.

Parte de la doctrina<sup>161</sup> considera que este canon ya existía, aunque no con la estructura ni cuantía que se le da, y se venía denominando canon por ocupación de los a pie de presa. Eso sí, en el caso del canon por ocupación de los pie de presa es un recurso propio de los organismos de cuenca, previsto en el artículo 132 del RD 849/1986, por el que se aprobaba el Reglamento del Dominio Público Hidráulico. Si ya este canon, que también tienen naturaleza de tasa, presenta problemas de compatibilidad con el canon de ocupación del dominio público hidráulico, más dudas pueden surgir con este nuevo canon estatal<sup>162</sup>.

El canon a la generación hidroeléctrica no es un tributo medioambiental sino que su fin es meramente recaudatorio. Como ya hemos comentado y comentaremos con más detalle y precisión en el epígrafe de extrafiscalidad, aunque un tributo no supere el test de constitucionalidad en referencia al concepto y características del tributo ambiental, esta circunstancia no determina per se la nulidad del mismo, aunque pudiese afectar a la seguridad jurídica si la Ley persigue fines distintos a los que proclama.

---

<sup>161</sup> ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: "Los tributos estatales sobre el agua. Los tributos de la Ley de Aguas", en AA.VV., *Tributos, aguas e infraestructuras*, Atelier, Barcelona, pp23 y sigs.; PAGÉS I GALTÉS, J.: "Fiscalidad de las aguas", en AA.VV. *Derecho del Medio Ambiente y de Administración local*, Fundación para la Democracia y el Gobierno local, p.260.

<sup>162</sup> ROZAS VALDÉS, J.A., "Análisis constitucional de la imposición sobre la producción de energía eléctrica" GONZÁLEZ –CUÉLLAR SERRANO, ML. y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, 2017, págs. 125-125.

Los tributos tienen fundamentalmente finalidad recaudatoria y es completamente legítima siempre que no entren en colisión con los principios constitucionales y no sean coincidentes con otras figuras tributarias que recaigan sobre el mismo hecho imponible (en el sentido que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha ido matizando), que es lo que ocurriría en este caso.

Para terminar, me gustaría cuestionar la compatibilidad del canon a la generación hidroeléctrica con el derecho comunitario porque parece evidente que este tributo colisiona con la estrategia comunitaria general de incentivar las tecnologías no contaminantes para que se produzca la necesaria transformación tecnológica que garantice la transición hacia un sistema más competitivo, seguro y sostenible<sup>163</sup>

Por un lado, la compatibilidad con la Directiva 2009/28/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables y con la Directiva 2009/72/CE, de 13 de julio de 2009, que motiva la eficiencia energética y el desarrollo de las energías renovables.

De manera más específica, el artículo 13.1 de la Directiva 2009/28/CE: *Los Estados miembros velarán por que las normas nacionales relativas a los procedimientos de autorización, certificación y concesión de licencias que se aplican a las instalaciones e infraestructuras conexas de transporte y distribución para la producción de electricidad, calor o frío a partir de fuentes de energía renovables, y al proceso de transformación de la biomasa en biocarburantes u otros productos energéticos, sean proporcionadas y necesarias. (...) Además, las tasas administrativas pagadas por los consumidores, los planificadores, los arquitectos, los constructores y los instaladores y proveedores de equipos y sistemas sean transparentes y proporcionales a los costes.* Es muy discutible

---

<sup>163</sup> Comunicación de la Comisión “Un marco estratégico en materia de clima y energía para el período 2020-2030”, COM (2014) 15 final, 22.1.2014, p.6.

que el canon respete el principio de proporcionalidad ya que establece una carga excesiva y no proporcional a las instalaciones hidroeléctricas que, además, condiciona el proceso de autorización de las mismas y penaliza la explotación de una fuente renovable<sup>164</sup>.

En precepto similar regulaba el ámbito de las telecomunicaciones y en este caso, la sentencia del TJUE de 12 de julio de 2012 (Vodafone España y Francia Telecom España), anuló las diferentes tasas relativas al dominio público radioeléctrico por aplicación de la Directiva 2002/19/CE, relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas.

Por otro lado, la compatibilidad del canon a la generación hidroeléctrica con la Directiva 2003/96/CE por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad y con la Directiva 2008/118/CE relativa al régimen general de impuestos especiales, puede plantear dudas al no responder a una finalidad específica distinta de la presupuestaria<sup>165</sup>.

En relación con la Directiva 2000/60/CE, de 23 de octubre de 2000, por la que se establece un marco comunitario de actuación en el ámbito de la política de aguas, el canon podría ir en contra del artículo 9.1 de la citada disposición comunitaria, conforme al cual los Estados miembros garantizarán, a más tardar en 2010, “una contribución adecuada de los diversos usos del agua, desglosados, al menos, en industria, hogares y agricultura, a la recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua, basada en el análisis económico efectuados con arreglo al anexo III y teniendo en cuenta el principio de quien contamina paga”. Aunque es cierto que el apartado 4 de este precepto permite a los Estado

---

<sup>164</sup> MOLINA LEBRÓN, A., “Un impuesto disfrazado bajo el canon eléctrico”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº282,2015, pág.35.

CODES CALATRAVA, G., “El canon a la generación hidroeléctrica”, BECKER.F, CAZORLA, L.M., MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, página 642.

<sup>165</sup> STJUE de 24 de febrero de 2000, Comisión contra Francia, Asunto C-434/97.



miembros no aplicar el principio de recuperación de costes “para una determinada actividad de uso de agua” en la medida en que ello no cuestiona los objetivos de la Directiva ni comprometa su consecución, y la sentencia del TJUE de 11 de septiembre, Comisión /Alemania, C-525/12, ap.58, concluye que los objetivos perseguidos por la Directiva no implican necesariamente que ésta deba interpretarse en el sentido de que se sometan todas las actividades en ella citada al principio de recuperación de costes. En nuestro caso, el canon sólo grava uno de los usos de las aguas continentales, que es la producción de energía eléctrica, con exclusión de todos los demás, y asimismo, que dicho uso no tiene efectos contaminantes, por lo que podría cuestionarse la compatibilidad del canon con la disposición mencionada a la luz de los objetivos de la Directiva.

Tras el análisis de este canon, se puede afirmar que es imposible justificar el motivo de un gravamen adicional de este tipo cuando se trata de una fuente de energía renovable. Además, es muy significativa la elevada carga fiscal que soportan instalaciones de generación eléctrica de este tipo.

En cuanto al autoconsumo eléctrico de fuentes renovables, podemos afirmar que este canon gravaría todo tipo de autoconsumo eléctrico con minihidráulica si atendemos al hecho imponible del mismo (utilización y aprovechamiento del dominio público), aunque es cierto que la determinación de la base imponible está vinculada al valor económico de la energía producida, lo que nos llevaría a pensar que sólo el autoconsumo eléctrico de la modalidad tipo 2 de la Ley, en cuanto a la energía vertida a la red que recibe contraprestación, podría ser valorado a efectos del gravamen de este canon.

En todo caso, sería de aplicación la reducción del 90 por ciento prevista en el apartado 7 del artículo 112 bis, no tanto como incentivo a este tipo de autogeneración con fuentes

renovables sino por la potencia de la instalación: igual o inferior a 50MW y para las tecnologías de bombeo superior a esta potencia.

#### **4.2.6 Tributos autonómicos que afectan a la energía producida en régimen de autoconsumo eléctrico de fuentes de energía renovables.**

Como ya hemos apuntado a lo largo de este trabajo, el Estado no había mostrado interés por la fiscalidad ambiental hasta hace unos años, cuando se ha visto obligado al cumplimiento de las recomendaciones de la Unión Europea y de organismos internacionales en esta materia, así como los compromisos adquiridos en la lucha contra el cambio climático y la protección del medio ambiente. Y sobre todo, este interés deriva del potencial recaudatorio de estos tributos.

Por este motivo, y teniendo en cuenta la configuración tributaria constitucional, el espacio natural en que se desarrolla el poder tributario de las Comunidades Autónomas es el extrafiscal, los tributos de ordenación, y fundamentalmente los de carácter medioambiental.

Y esto, a pesar de que el poder tributario autonómico se ve restringido por límites constitucionales. En primer lugar, los principios constitucionales de justicia tributaria material y formal por los que las Comunidades Autónomas podrán establecer tributos respetando las exigencias del principio de legalidad o reserva de ley contenido en los artículos 31.1 y 133 de la Constitución y de los principios de justicia material de los tributos consagrados en el artículo 31.1 de la Constitución; en segundo lugar las Comunidades Autónomas tienen que respetar lo dispuesto en el artículo 96 de la Constitución en relación con los tratados internacionales que forman parte de nuestro

ordenamiento jurídico; en tercer lugar, deben respetar otros límites específicamente previstos en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, LOFCA, como son los principios de solidaridad y coordinación, así como los de territorialidad, neutralidad y unidad de mercado (artículos 157.2 y 139.2 de la Constitución y artículo 9 de la LOFCA), que prohíben a las Comunidades Autónomas gravar bienes situados en el territorio de otra Comunidad y crear obstáculos o barreras fiscales a la libre circulación de mercancía o servicios, y de personas; por último, señalar que el ejercicio del poder tributario está sujeto a las limitaciones que se establecen en los artículos 6.2 y 6.3 de la LOFCA, en los que se recoge la imposibilidad de las Comunidades Autónomas de establecer tributos que recaigan sobre hechos imposables ya gravados por el Estado, y el artículo 6.3 de la LOFCA, establece que los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables (en la redacción original se hablaba de “materias”) gravados por los tributos locales, añadiendo que las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales estableciendo las medidas de compensación o coordinación necesarias. Ante esta situación, las Comunidades Autónomas han tenido que esforzarse para tratar de encontrar hechos imposables no gravados por el Estado ni por las Corporaciones Locales.

Es necesario insistir de nuevo, que no ha existido la necesaria coordinación entre el Estado, las Comunidades Autónomas y los Municipios respecto a la aprobación de tributos vinculados a la protección del medio ambiente, y en particular, que recaigan sobre el sector eléctrico. Cada uno de estos niveles de gobierno ha ido decidiendo de forma desordenada la introducción de estos tributos o medidas en función de sus intereses, estrategias o necesidades recaudatorias en cada momento.

Esto ha generado un panorama complejo, con un predominio de los tributos creados por las Comunidades Autónomas, que no tienen equiparación en Derecho comparado, ya que no encontramos ningún país federal donde los niveles subcentrales de gobierno hayan establecido tantos tributos ambientales como las Comunidades Autónomas en España<sup>166</sup>.

Por otro lado, esta complejidad se manifiesta también en la existencia de alrededor de sesenta tributos autonómicos propios que tienen alguna vinculación con el medio ambiente y un alto nivel de conflictividad que se ha producido en relación con los tributos autonómicos vinculados al medio ambiente, muchos de los cuales han llegado al Tribunal Constitucional, siendo algunos de ellos declarados inconstitucionales y otros parcialmente inconstitucionales o constitucionales.

Los tributos medioambientales de las Comunidades Autónomas son muy diversos: Gravámenes sobre emisiones de gases a la atmósfera, depósito de residuos peligrosos, vertidos a las aguas litorales, bolsas de plástico, grandes superficies y, en especial y cánones eólicos o hidráulicos.

Aunque a continuación examinaremos algunos de estos tributos autonómicos con más detalle, podemos adelantar que la política fiscal de la mayoría de las Comunidades Autónomas en materia de energías renovables, está muy alejada de la protección del interés medioambiental, revelando un interés puramente fiscal o recaudatorio, encubierto bajo una pretendida finalidad extrafiscal. Este hecho se pone de manifiesto principalmente en el establecimiento de tributos que afectan directamente a la generación de energías renovables, que es a su vez totalmente incoherente con la política de impulso a las mismas desde el ámbito de la Unión Europea y desde el propio Estado.

---

<sup>166</sup> ADAME MARTÍNEZ, F. "Los impuestos autonómicos sobre emisiones contaminantes a la atmósfera", GONZÁLEZ –CUÉLLAR SERRANO, ML. y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, 2017, págs. 229-232.

A pesar de que no haremos un estudio exhaustivo de los tributos autonómicos por exceder del objeto de la tesis, nos vamos a centrar en los tributos autonómicos sobre fuentes de energía renovables, que es lo que nos interesa para nuestro trabajo.

Es totalmente incoherente gravar las fuentes de energía renovables cuando se pretende incentivar e implantar esta tecnología como mecanismo de protección del medio ambiente, pero varias Comunidades Autónomas lo han hecho. Veamos alguna de las características fundamentales de estos tributos:

#### **4.2.6.1 Impuestos sobre energía eólica.**

Estos impuestos están regulados por las siguientes leyes:

- Ley 9/2011, de 21 de marzo, por la que se crean el canon eólico y el Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energías Renovables y el Uso Racional de la Energía en Castilla-La Mancha.
- Ley 1/2012, de 28 de febrero, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras. en Castilla y León (Real Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre).
- Ley 8/2009, de 22 de diciembre, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental.

Los tres impuestos tienen una estructura similar, con algunas variaciones existentes entre ellos que pueden ser significativas.

Según la Exposición de Motivos de la Ley 9/2011, de 21 de marzo, por la que se crean el canon eólico y el Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energías Renovables y el Uso Racional de la Energía en Castilla-La Mancha, se justifica este tributo al considerar que *la utilización industrial del viento como actividad económica, sin suponer un uso exclusivo o privativo de los vientos para el titular de las autorizaciones administrativas de parques eólicos, dada la naturaleza de inapropiable del citado recurso, sí disminuye las posibilidades de aprovechamiento del viento por parte de terceros, especialmente en lo que respecta a la idoneidad de ubicaciones, condiciones y características del propio recurso natural, configurándose también como factor limitante de otras actividades, principalmente económicas, en el territorio soporte de la actuación. Asimismo, la instalación de parques eólicos, lleva aparejadas una serie de cargas y transformaciones para el ámbito territorial en el que se localizan derivadas, no solo del conjunto de aerogeneradores que lo integran, sino también por las infraestructuras eléctricas y de accesos que el correcto funcionamiento de dichas instalaciones requiere durante su vida útil (...). A tal fin se crea el denominado canon eólico como prestación patrimonial pública de naturaleza finalista y extrafiscal, concebido como instrumento destinado a internalizar los costes sociales, económicos y ambientales mencionados y dirigido a estimular y promover el desarrollo tecnológico, con especial incidencia en lo referente a la potencia de los aerogeneradores, lo cual redundará en minimizar las afecciones derivadas de este tipo de actividad, mediante la reducción de la superficie afectada por las instalaciones y la consiguiente liberación de territorio para su aprovechamiento general.*

En la Exposición de Motivos no se define el “canon” como un impuesto, sino como “prestación patrimonial pública de naturaleza finalista y extrafiscal”, concebido como instrumento destinado a internalizar los costes sociales, económicos y medioambientales y

dirigido a estimular y promover el desarrollo tecnológico, con especial incidencia en lo referente a la potencia de los aerogeneradores. Estamos ante un impuesto, aunque no se reconozca así ni en la Exposición de Motivos ni en el propio articulado, y aunque todo impuesto constituye una prestación patrimonial pública, no tiene ninguna utilidad que la exposición de motivos lo recuerde<sup>167</sup>.

El legislador reitera afirmaciones programáticas de la Exposición de Motivos en el propio articulado de la Ley, que no tienen ninguna relevancia jurídica.

El hecho imponible se define en el artículo 4.1 de la Ley como *la generación de afecciones e impactos adversos sobre el medio natural y sobre el territorio, como consecuencia de la instalación en parques eólicos de aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica, y situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha*. En realidad, el hecho imponible está constituido por la mera existencia de los aerogeneradores y no por sus afecciones e impactos adversos, que carecen de toda relevancia jurídica en la regulación del impuesto.

Teniendo en cuenta el hecho imponible, todas las modalidades de autoconsumo eléctrico procedente de energía eólica, incluso el autoconsumo en instalaciones aisladas no recogido en la Ley del Sector Eléctrico, estarían gravadas por este impuesto.

A pesar de la sujeción a este impuesto del autoconsumo eléctrico de fuentes de energía eólica, tenemos que destacar la exención a las instalaciones de producción de electricidad a partir de la energía eólica destinadas al autoconsumo eléctrico, recogida en el artículo 4.2.a) de la Ley.

---

<sup>167</sup> HERRERA MOLINA, P., “Impuestos autonómicos sobre fuentes de energía que no producen emisiones atmosféricas”, GONZÁLEZ –CUÉLLAR SERRANO, ML. y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, 2017, págs. 273 y ss.

Además de esta exención, en el 4.2.b) establece que quedarán exentas las instalaciones de carácter experimental y de investigación cuya potencia máxima no sea superior a 5 megavatios, siempre y que no constituyan un parque eólico en los términos previstos en el Decreto 20/2010, de 20 de abril, por el que se regula el aprovechamiento de la energía eólica en la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha.

En el artículo 8 de la Ley 8/2009, de 22 de diciembre, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental, también se caracteriza este “canon” como *prestación patrimonial de derecho público de naturaleza extrafiscal y real*. El hecho imponible del impuesto gallego se define en el artículo 11.1 de dicha Ley como *la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales adversos sobre el medio natural y sobre el territorio, como consecuencia de la instalación en parque eólicos de aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica y situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Galicia*.

El hecho imponible del tributo en Castilla y León se define en el artículo 51.b del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, como *la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales por los parque eólicos*.

En cuanto a las exenciones, destacar que en Castilla y León, artículo 53 del Texto Refundido declara exentas *las instalaciones y demás elementos patrimoniales afectos de los que sean titulares el Estado, la Comunidad Autónoma de Castilla y León o las entidades locales castellanas y leonesas, así como sus organismo y entes públicos, así como las instalaciones destinadas a investigación y desarrollo*. Por tanto, podemos



afirmar que el autoconsumo no se declara exento de este canon en Castilla y León, al contrario de lo que ocurría en Castilla-La Mancha<sup>168</sup>.

En Galicia no se establecen ningún tipo de exenciones, por lo que tampoco existe exención para el autoconsumo eléctrico de fuente de energía eólica, como en el caso de Castilla y León. Por tanto, en ambas Comunidades Autónomas este tipo de autoconsumo eléctrico estaría sujeto y no exento en todas sus modalidades.

En cuanto al período impositivo y el devengo en Castilla-La Mancha, podemos afirmar que son más propios del otorgamiento de una licencia que de un impuesto

Se puede plantear la constitucionalidad del período impositivo considerando que sólo se prevén períodos impositivos “cortos” en el caso del inicio de actividad y no del cese. En este sentido, la sentencia del Tribunal Constitucional, 193/2004 de 4 de noviembre, declaró inconstitucional la exclusión del prorrateo por cese en el Impuesto sobre Actividades Económicas, al entender que suponía una discriminación contraria a los artículos 14 y 31.1 de la Constitución<sup>169</sup>.

En el caso de Castilla y León, el impuesto es anual y el devengo se produce el primer día de cada año (artículo 56.2).

En Galicia, según establece el artículo 12 de la Ley 8/2009, *el periodo impositivo coincidirá con el año natural y el devengo se producirá en la fecha en que se formalice acta de recepción de la obra del parque y el primer día del año natural en los sucesivos años en los que la autorización administrativa esté vigente*. No obstante, en casos de

---

<sup>168</sup> MENÉNDEZ MORENO, A., “Los cánones eólicos: Galicia, Castilla-La Mancha Castilla y León, BECKER.F, CAZORLA, L.M., MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, págs. 840 y ss.

<sup>169</sup> HERRERA MOLINA, P., “Impuestos autonómicos sobre fuentes de energía que no producen emisiones atmosféricas”, GONZÁLEZ –CUÉLLAR SERRANO, ML. y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, 2017, págs. 276 y ss.

*primera instalación o desmantelamiento del parque eólico, el periodo impositivo se entenderá por el periodo existente entre el devengo y el último día del periodo impositivo, en el primer caso, y entre el devengo y la fecha de desmantelamiento del parque eólico, en el segundo.* Por lo que en el caso del canon gallego, no podríamos decir que incurre en causa de inconstitucionalidad en este aspecto.

En cuanto al sujeto pasivo, el artículo 6 de la Ley de Castilla-La Mancha (y en términos similares el artículo 52 del TR en Castilla y León y el artículo 13 de la Ley 8/2009 de Galicia), establece que *son sujetos pasivos del canon en calidad de contribuyentes las personas físicas o jurídicas o entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que, bajo cualquier título, lleven a cabo la explotación de un parque eólico o instalaciones de generación eólica aunque no sean titulares de una autorización administrativa para su instalación.*

La base imponible está constituida por el número de aerogeneradores de un parque eólico dentro del territorio regional en la normativa de este canon eólico en las tres Comunidades Autónomas.

El tipo de gravamen se estructura mediante una escala progresiva que se establece en el artículo 8 de la Ley 9/2011, de 21 de marzo, por la que se crean el canon eólico y el Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energías Renovables y el Uso Racional de la Energía en Castilla-La Mancha:

*La cuota tributaria viene determinada por la aplicación a la base imponible de los siguientes tipos de gravamen trimestrales:*

*En parques eólicos que dispongan de hasta 2 aerogeneradores: 0 euros por cada unidad de aerogenerador.*

*En parques eólicos que dispongan de entre 3 y 7 aerogeneradores: 489 euros por cada unidad de aerogenerador.*

*En parques eólicos que dispongan de entre 8 y 15 aerogeneradores: 871 euros por cada unidad de aerogenerador.*

*En parques eólicos que dispongan de más de 15 aerogeneradores:*

*a) Cuando el número de aerogeneradores sea igual o inferior a la potencia instalada del parque medida en megavatios: 1.233 euros por cada unidad de aerogenerador.*

*b) Cuando el número de aerogeneradores sea superior a la potencia instalada del parque medida en megavatios: 1.275 euros por cada unidad de aerogenerador.*

De la Exposición de Motivos parece deducirse que se pretende crear un incentivo a la instalación de parques con menos generadores y más potencia cada uno, aunque tal incentivo no se diseña correctamente en el artículo de la Ley porque resulta irrelevante la potencia del aerogenerador.

Un sistema semejante se utiliza en Galicia (artículo 15 de la Ley 8/2009) que añade una bonificación en el artículo 16, *cuando a consecuencia de un proyecto de repotenciación tenga lugar una reducción efectiva de las unidades aerogeneradores que no suponga tramo diferente de base, la cuantía de la cuota que debe satisfacerse, en el periodo correspondiente a dicha reducción, se bonificará en un porcentaje resultante de multiplicar por 10 el número de unidades de aerogeneradores reducidas*; y en Castilla y León, la cuota va incrementándose según la mayor potencia de generador, de modo que se incentiva la instalación del aerogenerador de menos potencia (artículo 55.3 del TR), lo que

no parece tener mucho sentido si lo que se quiere es disminuir el impacto visual que provocan<sup>170</sup>.

Para terminar con la exposición de las características básicas de estos cánones eólicos, indicar que el artículo 3 de la Ley 9 /2011, de Castilla-La Mancha, establece que los ingresos derivados del canon, deducidos los costes de gestión, se destinarán a la implementación de actuaciones de impulso y promoción del uso racional de la energía y de las energías renovables en nuestra región, así como al cumplimiento de fines de carácter socio-económico y tecnológico en Castilla-La Mancha. Y añade en el apartado 2 que parte de los ingresos recaudados se destinarán a la consolidación del modelo energético regional, a través del Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energías Renovables y el Uso Racional de la Energía, en la cuantía que anualmente se establezca en la Ley de Presupuestos Generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha.

Se trata de una “afectación blanda”, porque abarca finalidades muy amplias, como el cumplimiento de fines de carácter socio-económico y se subordina a lo que se establezca en la Ley de Presupuestos.

De los tres, el canon eólico de Castilla y León tiene una finalidad ecológica más difusa por la configuración de su hecho imponible y por no recoger bonificaciones para reducir el número de aerogeneradores y tener exenciones de carácter subjetivo.

En todo caso, es muy cuestionable el carácter extrafiscal de estas figuras y podrían vulnerar el principio de generalidad por no gravar todas las instalaciones que produzcan afecciones e impactos visuales, como pueden ser las plantas de energía solar o la red de una instalación deportiva, por ejemplo.

---

<sup>170</sup> MENÉNDEZ MORENO, A., “Los cánones eólicos: Galicia, Castilla-La Mancha Castilla y León, BECKER.F, CAZORLA, L.M., MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, págs. 840 y ss

#### **4.2.6.2 Impuestos sobre energía derivada del agua embalsada.**

Son los siguientes:

- Impuesto sobre aprovechamientos de agua embalsada de Castilla y León, establecido en la Ley 1/2012, de 28 de febrero, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras (Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos).
- Impuesto medioambiental sobre determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada de Aragón, establecido en el Real Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón.
- Impuesto sobre usos y aprovechamientos del agua embalsada de Galicia, establecido en la Ley 15/2008, de 19 de diciembre, del impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada.
- En Cataluña se ha creado “el gravamen de protección civil” que grava las presas hidráulicas, en el que no nos vamos a detener.

La estructura de estos tres impuestos es muy similar, por lo que nos centraremos en la regulación establecida por Castilla y León y haremos referencias comparativas a los otros impuestos<sup>171</sup>.

El hecho imponible se define en el artículo 51.1 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, como la alteración o modificación sustancial de los valores naturales de los ríos como consecuencia del uso o aprovechamiento para la producción de energía eléctrica del agua embalsada mediante presas situadas en el territorio de la Comunidad de Castilla y León, considerándose que se produce una alteración o modificación sustancial de los valores naturales de los ríos cuando la presa tenga un salto de agua superior a 20 metros o una capacidad de embalsar superior a 20 hectómetros cúbicos.

En el caso de Aragón, el artículo 24 del Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón, define el hecho imponible el daño medioambiental causado por la alteración o modificación sustancial de los valores naturales de los ríos como consecuencia del uso o aprovechamiento, para la producción de energía eléctrica, del agua embalsada mediante presas situadas en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón con instalaciones hidroeléctricas de producción de energía eléctrica de turbinado directo o de tecnología hidráulica de bombeo mixto. En este caso, se considera que se produce una alteración o modificación sustancial de los valores naturales de los ríos cuando la presa cumpla alguna de las siguientes condiciones: a) Que la altura de la presa, medida desde la parte más baja de la superficie general de cimentación hasta la coronación, sea superior a 15 metros y b) Que la capacidad de embalsar sea superior a 20 hectómetros cúbicos.

---

<sup>171</sup> HERRERA MOLINA, P., "Impuestos autonómicos sobre fuentes de energía que no producen emisiones atmosféricas", GONZÁLEZ –CUÉLLAR SERRANO, ML. y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, 2017, págs. 278 y ss.

El impuesto gallego contempla una regulación más detallada en el artículo 6 de la Ley 15/2008, definiendo el hecho imponible como la realización de actividades industriales mediante el uso o aprovechamiento del agua embalsada, cuando dicho uso o aprovechamiento altere o modifique sustancialmente los valores naturales de los ríos y, en especial, el caudal y velocidad del agua en su cauce natural y especificando las condiciones para entender realizado el hecho imponible: a) que su altura supere los quince metros, medida desde la parte más baja de la superficie general de cimentación hasta la coronación, o b) que su altura esté comprendida entre quince y diez metros, siempre que reúna alguna de las características en el mismo artículo.

En ninguno de los impuestos se recogen supuestos de no sujeción o exención relativos al autoconsumo eléctrico de esta fuente de energía, por lo que podemos afirmar que se entiende que está sujeto.

En Castilla y León, la base imponible en este gravamen se define como el módulo expresado en unidades que resulta de aplicar la fórmula de  $50 \times \text{capacidad del embalse}$  medida en  $\text{Hm}^3 + 50 \times \text{altura de la presa}$  medida en metros, a cada embalse.

El impuesto aragonés utiliza una fórmula semejante para definir la base imponible, mientras que en el caso gallego, constituye la base imponible la capacidad volumétrica máxima del embalse que esté ubicado en su totalidad o en parte en el territorio de la Comunidad Autónoma de Galicia, medida en  $\text{hm}^3$ .

En Castilla y León, *la cuota tributaria en el gravamen del uso o aprovechamiento para la producción de energía eléctrica del agua embalsada mediante presas resulta de aplicar un tipo de gravamen de 100 euros por cada unidad del módulo definido en el artículo anterior.*

*Se establecen los siguientes importes de gravamen mínimo y máximo por cada embalse:*

- El gravamen mínimo de cada embalse será el resultado de multiplicar un importe de 5.000 euros por Mw de potencia instalada.*
- El gravamen máximo de cada embalse será el resultado de multiplicar un importe de 15.000 euros por Mw de potencia instalada.*

En Aragón el tipo de gravamen es de 150 euros por unidad, aunque también se establecen ciertos límites, y en Galicia, se aplica un tipo de gravamen trimestral de 800 euros por hm<sup>3</sup>, aplicándose después unos coeficientes.

Las reglas de cuantificación de estos impuestos confirman que el auténtico hecho imponible no radica en la afección medioambiental, sino en la actividad de producción de energía eléctrica de origen hidráulico, colisionando con el hecho imponible del impuesto estatal sobre la producción de la energía eléctrica y con el canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica.

De nuevo, señalar que el prorrateo por días resulta mucho más razonable que el prorrateo por meses (redondeados al alza) previsto en el canon eólico de Castilla-La Mancha, pero en el caso del impuesto sobre aprovechamientos del agua embalsada en Castilla y León, no prevé el prorrateo para el caso de cese de actividades lo que supone ciertas dudas de constitucionalidad teniendo en cuenta la STC 193/2004.

En el artículo 48 del Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón se establece un mecanismo de prorrateo por días en los supuestos de períodos impositivos cortos.

En Galicia, según establece el artículo 8 de la Ley 15/2008, en los casos de nueva concesión o extinción de la misma, el periodo impositivo se entenderá por el periodo



existente entre la fecha de la nueva concesión y el devengo, en el primer caso, y entre el primer día del trimestre natural y el devengo, en el segundo.

Indicar que Galicia y Castilla y León son las dos Comunidades Autónomas con mayor número de embalses destinados a la producción de energía y las que mayor volumen de esta energía producen en todo el Estado.

Como ya hemos expuesto, la Ley 15/2012 establece el canon estatal por la utilización de aguas continentales para la producción de energía eléctrica, que conviven con estos y otros tributos autonómicos sobre la misma fuente de energía (Cataluña, Murcia, Extremadura, Castilla-La Mancha, Madrid, etc.) sobre los que no vamos a insistir en su desarrollo particular.

Hay **otros impuestos autonómicos** que gravan instalaciones que inciden en el medio ambiente (Baleares, Extremadura, Castilla-La Mancha, Asturias, La Rioja, Castilla y León, Navarra, Comunidad Valenciana y Aragón) y que han sido declarados en muchos casos inconstitucionales, y otros impuestos sobre emisiones contaminantes (Galicia, Andalucía, Aragón, Cataluña) que no generan tantos problemas de constitucionalidad al no existir impuestos estatales ni locales que graven este hecho imponible.

Aunque no nos vamos a detener a examinarlos, solamente apuntar que el impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente ha sido declarado inconstitucional por el Tribunal Constitucional, en la Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre de 2000, que resolvía el recurso de inconstitucionalidad 838/92, contra la Ley del Parlamento de las Islas Baleares 12/1991, de 20 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente. Esta sentencia la estudiaremos con detalle al examinar

la extrafiscalidad de los tributos, porque a sus fundamentos jurídicos se remiten muchas de las sentencias posteriores en este ámbito.

Y lo mismo ha ocurrido con el impuesto extremeño. En este caso, el Tribunal Constitucional declara inconstitucional la Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de medidas fiscales sobre la producción y transporte de energía que incidan sobre el medio ambiente, en su Sentencia 179/2006, de 13 de junio. Se reformula de nuevo el impuesto en la Ley 8/2005 y se plantea de nuevo una cuestión de inconstitucionalidad respecto a determinados aspectos de esta Ley. La Sentencia del Tribunal Constitucional 22/2015, de 16 de febrero de 2015 vuelve a declararlo inconstitucional. En ambos casos se niega el carácter extrafiscal del tributo y se considera que es coincidente con el IAE.

Otros impuestos que han sido declarados inconstitucionales han sido los de Castilla-La Mancha y Navarra.

Para concluir este bloque de imposición autonómica, solo me queda reiterar que la falta de una política energética y medioambiental integral y explícita en nuestro país, junto con la configuración competencial en materia tributaria y la interpretación del Tribunal Constitucional al respecto, inciden de manera decisiva en la complejidad e incoherencia de la tributación medioambiental autonómica.

La política fiscal de la mayoría de las Comunidades Autónomas en materia de energías renovables está muy alejada de la protección del interés medioambiental, y revela únicamente un interés fiscal o recaudatorio. En este sentido, lo más incoherente son los tributos autonómicos que gravan de manera exclusiva las fuentes de energías renovables frente a las fuentes de energía tradicionales, y que afectan por tanto al autoconsumo eléctrico de fuentes renovables.

#### 4.2.7 Impuesto sobre bienes inmuebles

En este apartado, vamos a centrarnos en el impuesto sobre bienes inmuebles en la categoría de bienes inmuebles de características especiales, por las consecuencias que esto tiene en la tributación de las instalaciones de autoconsumo eléctrico de fuentes renovables al considerarse un excesivo gravamen para este tipo de fuentes de energía.

La Ley 48/2002, de 23 de diciembre del Catastro Inmobiliario, cuya regulación actual se recoge en el Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo (TRCLD), introdujo “a los solos efectos catastrales” una tercera clasificación de bienes inmuebles denominados de características especiales (conocidos como BICES) que se unía a la tradicional clasificación de bienes urbanos y rústicos. Esta nueva categoría se justificó por su especialidad.

Las sentencias del Tribunal Supremo de 12 de enero de 2007 (RJ 2007, 809) y 16 de febrero 2009 (RJ 2009, 1799), señalan que la categoría de BICES no era novedosa: “el Real Decreto 1020/93, de 25 de junio, por el que se aprobaban las Normas Técnicas de Valoración y el Cuadro-Marco de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes de naturaleza urbana, ya se refería a aquellos inmuebles cuyas características especiales impedían su valoración de acuerdo con el procedimiento establecido con carácter general en las citadas Normas Técnicas(...)”. Es decir, las BICES no se incorporan ex novo al Catastro sino que ya estaban integrados en el mismo con otra naturaleza, como bienes inmuebles de naturaleza urbana<sup>172</sup>.

---

<sup>172</sup> PEÑA ALONSO, J.L., “Los parques eólicos y el tratamiento tributario de los bienes inmuebles de características especiales: comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2007 y otras cuestiones pendientes”, BECKER F., CAZORLA L.M, MARTÍNEZ-SIMANCAS J.,(Dir.), *Tratado de Energías Renovables Volumen II*, Aranzadi Thomson Reuters, 2010, pág. 693.

Esta nueva modalidad de bienes inmuebles propició la reforma, a través de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales e integrada en la actualidad en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, (TRLHL), en el sentido de incorporar a los efectos del IBI, un tipo de gravamen distinto y notoriamente superior del aplicable a los bienes urbanos y rústicos. En la Exposición de Motivos se dice: *en relación con el hecho imponible, se ha mejorado técnicamente su determinación, efectuando una remisión en bloque al concepto de bienes inmuebles a efectos catastrales; especial relevancia tiene, a este respecto, la creación de una nueva categoría de inmuebles, la de bien inmueble de características especiales.*

El Informe para la Reforma de la Financiación de las Haciendas Locales de 3 de julio de 2002, aclaró y justificó el motivo de creación de esta nueva categoría, señalando que “puede contribuir a que los bienes que en ellos se incluyan puedan, no sólo estar más adecuadamente valorados, atendiendo a su especificidad, sino también que, teniendo en cuenta la naturaleza de los mismos, es posible aplicarles tipos impositivos diferenciados, revisiones catastrales con periodicidad adecuada y no necesariamente coincidentes con la del resto de los bienes inmuebles, así como un régimen especial de reducción de la base imponible o la no aplicación del mismo”. Sin duda, aunque no se menciona, la recaudación es uno de sus principales objetivos<sup>173</sup>.

Con esta reforma, los municipios españoles podían aprobar mediante ordenanza fiscal, un tipo de gravamen mayor que el previsto para el resto de inmuebles y desarrollar políticas inversoras en bienes y servicios públicos a cargo de las grandes empresas productoras de

---

<sup>173</sup> MERINO JARA, I., “La fiscalidad del sector eléctrico en las Haciendas Locales”, GONZÁLEZ –CUÉLLAR SERRANO, ML. y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, 2017, págs. 296-302.

energía eléctrica, dedicadas al refino de petróleo o explotadoras de autopistas, puertos o aeropuertos que, por contrapartida, venían utilizando una importante extensión de terrenos municipales para enclavar sus infraestructuras, aunque parte de la doctrina criticó esta reforma. Se trataba de figuras “tributarias”, de fácil gestión, de importante potencial recaudatoria y exentas de coste político en términos electorales, ya que al recaer sobre empresas de gran potencial económico, resultan ajenas al contribuyente común, reduciéndose la litigiosidad <sup>174</sup>. El problema es que en la actualidad el escenario no es el mismo, y este cambio normativo afecta a más contribuyentes, tanto personas físicas como jurídicas, que se convierten en autoconsumidores de energías renovables, objeto de esta tesis. De esta manera, crece el número de contribuyentes y se gravan a posibles generadores de energía limpia (energía fotovoltaica y eólica).

En aquel momento inicial de configuración de los BICES como categoría autónoma de bienes inmuebles, las grandes empresas del sector de la electricidad principalmente, reaccionaron ante el temor de un fuerte incremento de las cuotas de IBI que venían satisfaciendo, pero la adopción de esta medida recibió plena cobertura jurisdiccional y así el Tribunal Supremo lo reconoció en las sentencias ya señaladas y también en la sentencia de 15 de enero de 2007 (RJ 2007,808). Entiende el Tribunal Supremo que la categoría de los BICES y su gravamen a tipos superiores a los establecidos para el resto de inmuebles urbanos es conforme con los principios de igualdad y capacidad económica. Por un lado, argumenta que el principio de igualdad no resulta vulnerado por encontrarnos ante supuestos de hecho diferentes, lo que justifica un tratamiento fiscal dispar de unos bienes inmuebles frente a otros; por otro, el principio de capacidad económica tampoco se vulnera porque la mayor carga tributaria resulta fundamentada por una mayor capacidad económica que manifiestan los sujetos pasivos, titulares de los BICES. Además, el

---

<sup>174</sup> RUBIO DE URQUÍA, J.I., “Valorando BICES: un entretenimiento como cualquier otros” en *Revista de Tributos Locales*, nº64, julio 2006, págs. 7 y 8.

Tribunal Supremo considera que la implantación de esta categoría tributaria está también fundamentada desde el punto de vista de los principios constitucionales de suficiencia financiera y autonomía municipal.

El Tribunal Supremo, en sentencia de 12 de octubre de 2008 (RJ 2008, 5833), se manifiesta acerca del principio de reserva de ley, entendiendo no vulnerando el mismo por la aprobación del RCI y el Reglamento de Valoración. En sentencia de 30 de junio de 2010 (RJ 2010,5977), el TS niega la existencia de doble imposición con el IAE, cuando se trata de BICES, y en sentencias de 7 y 19 de diciembre de 2012 (RJ 2013, 12207), el Alto Tribunal rechaza todos los argumentos aducidos por las empresas del sector eléctrico en relación con la falta de motivación de las Ponencias de Valores de las BICES, ratificando su doctrina respecto de la constitucionalidad de su configuración autónoma y de su específico tratamiento valorativo y tributario<sup>175</sup>.

El artículo 61 del TRLHL establece que el hecho imponible lo constituye *la titularidad de los siguientes derechos sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales: a) De una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos. b) De un derecho real de superficie. c) De un derecho real de usufructo. d) Del derecho de propiedad.*

Es importante señalar que este artículo prevé, en su apartado 2, que la realización del hecho imponible que corresponda de entre los definidos en el apartado anterior por el orden en él establecido, orden de prelación, determinará la no sujeción del inmueble urbano o rústico a las restantes modalidades en el mismo previstas. En los inmuebles de características especiales se aplicará esta misma prelación, salvo cuando los derechos de

---

<sup>175</sup> D'OCÓN ESPEJO, A.M., "Régimen Fiscal de los Bienes Inmuebles de Características Especiales. Referencia Especial a las Instalaciones de Producción de Energía Eléctrica", BECKER.F, CAZORLA, L.M., MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, págs. 972 y ss

concesión que puedan recaer sobre el inmueble no agoten su extensión superficial, supuesto en el que también se realizará el hecho imponible por el derecho de propiedad sobre la parte del inmueble no afectada por una concesión.

Como ya hemos señalado, el concepto legal de BICES se contiene en el artículo 8.1 del TR de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, que establece que los bienes inmuebles de características especiales constituyen un conjunto complejo de uso especializado, integrado por suelo, edificios, instalaciones y obras de urbanización y mejora que, por su carácter unitario y por estar ligado de forma definitiva para su funcionamiento, se configura a efectos catastrales como un único bien inmueble.

Parte de la doctrina<sup>176</sup> y la jurisprudencia defienden la especificidad de estos bienes, que legitima la configuración de esta categoría diferenciada de los bienes rústicos y urbanos. Otra parte de la doctrina, considera que los elementos que constituyen las BICES no difieren de los que tradicionalmente integran los bienes urbanos y que el hecho diferencial no consiste tanto en la concurrencia de distintos elementos integradores, sino en un ingrediente complejo, de unificación y cohesión, que permite tendencialmente una funcionalidad especial de forma definitiva, y que se manifiesta con la expresión “conjunto complejo de uso especializado”. Según esta doctrina, el Tribunal Supremo confunde especificidad de los BICES por su naturaleza y especialidad de los mismos por la función o uso especializado a que se afectan, siendo esto último lo verdaderamente específico de estos bienes.

---

<sup>176</sup> BERICOECHE MIRANDA, B., “Los bienes inmuebles de características especiales. Revisión de una nueva categoría de inmuebles en el Catastro español”, *CT Catastro*, abril 2011.

Complejidad, unidad y funcionalidad con carácter definitivo son las notas características del concepto legal de BICES<sup>177</sup>.

El artículo 8.2 del TRLCI recoge una enumeración taxativa que concreta la definición genérica del artículo 8.1, desarrollado a su vez por el artículo 23.2 del Real Decreto 417/2006, de 7 de abril, por el que se desarrolla el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo (RCI). Sólo estos grupos de inmuebles pueden considerarse de características especiales ya que se determina de forma explícita:

- a) Los destinados a la producción de energía eléctrica y gas y al refino de petróleo, y las centrales nucleares.
- b) Las presas, saltos de agua y embalses, incluido su lecho o vaso, excepto las destinadas exclusivamente al riego.
- c) Las autopistas, carreteras y túneles de peaje.
- d) Los aeropuertos y puertos comerciales.

Se especifica en el propio artículo que, a efectos de la inscripción de estos inmuebles en el Catastro y de su valoración, no se excluirá la maquinaria integrada en las instalaciones, ni aquella que forme parte físicamente de las mismas o que esté vinculada funcionalmente a ellas.

En el artículo 23. 2 del RCI, se concretan en el Grupo A y B los inmuebles relacionados con la producción de energía eléctrica que se consideran BICES. Por un lado, los destinados a la producción de energía eléctrica que de acuerdo con la normativa de

---

<sup>177</sup> D'OCÓN ESPEJO, A.M., "Algunas consideraciones acerca de la delimitación legal del hecho imponible del impuesto sobre bienes inmuebles de características especiales. El borrador de Anteproyecto de valoración de los BICES", en *Revista de Tributos Locales*, nº71, julio 2007, pág 85.



regulación del sector eléctrico deban estar incluidos en el régimen ordinario. No obstante, los bienes inmuebles destinados a la producción de energía hidroeléctrica sólo se integrarán en este grupo cuando, no estando incluidos en el Grupo B, superen los 10 MW de potencia instalada. En este último supuesto, también formarán parte del inmueble los canales, tuberías de transporte u otras conducciones que se sitúen fuera de las parcelas, incluido el embalse o azud, y que sean necesarias para el desarrollo de la actividad de obtención o producción de energía hidroeléctrica. Se considera que forman parte de BICES, Grupo B, los embalses superficiales, incluido su lecho o fondo, la presa, la central de producción de energía hidroeléctrica, el salto de agua y demás construcciones vinculadas al proceso de producción, así como los canales, tuberías de transporte u otras conducciones que se sitúen fuera de las parcelas y que sean necesarias para el desarrollo de la actividad de obtención o producción de energía hidroeléctrica, siempre que tengan las dimensiones o capacidad de embalse o de desagüe propios de las grandes presas conforme a lo dispuesto en la normativa sectorial, exceptuándose los destinados exclusivamente al riego.

Señalar que la referencia al régimen ordinario se declaró nula por el Tribunal Supremo, en sentencia de 30 de mayo de 2007 (RJ 2007, 6822) al entender que se excluye de manera injustificada a todos los bienes destinados a la producción de energía en régimen especial, con base a un criterio que no aparece previsto en la ley que se desarrolla. En la actualidad, con la nueva Ley del Sector Eléctrico esta diferenciación carece de importancia. Esto supone que las instalaciones de producción de energía de fuentes renovables se consideran BICES sin ninguna duda.

Se ha cuestionado que existen numerosos bienes inmuebles que pueden considerarse comprendidos en la definición genérica de BICE pero que no están catalogados después como tales y también que existen diversos bienes inmuebles que han quedado

expresamente catalogados como tales, a pesar de no encajar en dicha definición genérica<sup>178</sup>. El Tribunal Supremo ante esto ha manifestado que *no puede tacharse de discriminatoria la clasificación, pues los ejemplos citados como omitidos no resultan equiparables a los específicamente contemplados, no estando sujeto el legislador a criterios o configuraciones previstas, y los otros casos nunca podrán tener la consideración de bien inmueble de características especiales por no reunir los requisitos legales exigidos*.

Con todo lo dicho hasta ahora, entendemos que el fundamento constitucional de esta categoría de bienes inmuebles es legítimo a tenor de las sentencias del Tribunal Supremo en este sentido, que concluyen que existe un fundamento objetivo y razonable por existir situaciones diversas que justifican la desigualdad.

La inclusión de la maquinaria en las BICES, artículo 8.3 del TRLCI también ha sido impugnado ante los Tribunales alegando vulneración de los principios de igualdad y capacidad económica, pero el Tribunal Supremo, en sentencias de 7 y 19 de diciembre de 2012, rechaza estos motivos.

Cabe apuntar que el artículo 23.3 del TRLCI contempla una previsión que puede generar mucha controversia en el caso de instalaciones que superen el ámbito de un solo municipio y que se tendrá que ir estudiando caso por caso, pues establece que cuando los BICES se localicen parcialmente fuera del territorio al que resulta de aplicación el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, se incorporará a la base de datos catastral exclusivamente la superficie que ocupen en el citado territorio.

---

<sup>178</sup> MERINO JARA, I., “La fiscalidad del sector eléctrico en las Haciendas Locales”, GONZÁLEZ –CUÉLLAR SERRANO, ML. y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, 2017, págs. 296-302.

En cuanto a los sujetos pasivos del impuesto sobre bienes inmuebles, el artículo 63.2 del TRLHL establece que serán contribuyentes las personas naturales y jurídicas que sean titulares del derecho que constituya el hecho imponible en cada caso. En el caso de BICES pueden existir varios sujetos pasivos sobre un mismo bien porque, aunque se aplique el mismo orden de prelación que se establece en la configuración del hecho imponible, en el caso de que los derechos de concesión que puedan recaer sobre el inmueble no agoten su extensión superficial, también se realizará el hecho imponible por el derecho de propiedad sobre la parte del inmueble no afectada por una concesión.

Teniendo en cuenta el artículo 9 del TRLCI, el sujeto pasivo y el titular catastral del bien no han de coincidir: un sujeto pasivo de IBI será titular catastral (no hay orden de prelación en el TRLCI) pero no todos los titulares catastrales serán sujetos pasivos del IBI.

Un sector doctrinal<sup>179</sup> considera posible que se considere una copropiedad entre el titular del terreno, por un lado, y quien resulte titular de las instalaciones construidas sobre él (placas fotovoltaicas, aerogeneradores...), por otro lado, en cuyo caso deberán notificarse a ambos titulares la respectiva liquidación administrativa, siendo aplicable en el supuesto de responsabilidad solidaria contemplado en el artículo 64.2 del TRLHL.

En cuanto a la valoración de las BICES, el artículo 65 de la TRLHL, establece que la base imponible estará constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles, que se determinará, notificará y será susceptible de impugnación conforme a lo dispuesto en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario.

Apuntar que la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de diciembre de 2012, en relación con las centrales nucleares e hidroeléctricas, declaró que en los bienes inmuebles de

---

<sup>179</sup> LUCAS DURÁN, M., “Energías renovables y tributación local”, en *Estudios jurídicos sobre la Hacienda Local*; Editorial Bosch, S.A., Barcelona, 2012, pág. 394.

características especiales se incluya en el valor catastral el valor de la maquinaria que se integra en las instalaciones de estos bienes, tal y como recoge la propia Ley y ya hemos adelantado.

En el artículo 22 del TRLCI se define el valor catastral y se remite a la norma reglamentaria donde se establecerán las normas técnicas atendiendo a los criterios descritos en la Ley y a las características intrínsecas y extrínsecas que afectan a los bienes inmuebles, y que permitan determinar su valor catastral.

En el caso de las BICES, este asunto es más complejo si cabe y de ahí que se aprobará el Real Decreto 1464/2007, de 2 de noviembre, por el que se aprueban las normas técnicas de valoración catastral de los bienes inmuebles de características especiales. Lo más destacado es diferenciación que efectúa entre construcciones convencionales y singulares, siendo esta diferenciación la que, según el preámbulo, sirve para concretar las singularidades imprescindibles de los BICES.

En el capítulo I del Reglamento se contienen las normas generales de valoración y el capítulo II se regulan las reglas específicas de valoración de cada grupo de BICES. En la parte que nos interesa a nosotros, respecto a la producción de energía eléctrica a través de fuentes renovables (parque solares o eólicos), el Reglamento no contempla ningún criterio, remitiéndose al procedimiento valorativo de una Ponencia especial, lo que pone en entredicho el principio de seguridad jurídica como fundamento de la regulación separada de las BICES, así como la conculcación de la reserva reglamentaria contemplada en el artículo 23.3 del TRLCI.<sup>180181</sup>

---

<sup>180</sup> PEÑA ALONSO, J.L., "Los parques eólicos y el tratamiento tributario de los bienes inmuebles de características especiales: comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2007 y otras cuestiones pendientes, BECKER F., MARTÍNEZ-SIMANCAS J., CAZORLA, L.M., (Dir.), *Tratado de energías renovables, vol II. Aspectos jurídicos*, Thomson Aranzadi, 2010, pág. 722.

Sí se contienen reglas específicas para las presas, saltos de agua y embalses, así como a las centrales hidroeléctricas, en la Sección V del Capítulo II, artículos del 17 al 19.

Según la sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de octubre de 2011, *si bien es cierto que los BICE no son objeto de compraventa habitual, también lo es que son valorados a precio de mercado, tanto en la contabilidad de las empresas sujeta a auditoría, como en las operaciones de fusión o adquisición de empresas, en las cuales se establece un valor para las centrales, refinerías, etc. Existe, por tanto, aunque no se utilice para comprarlos y venderlos habitualmente, un valor de mercado de estos bienes, y por tanto un límite que puede incidir en la determinación de su valor catastral y en el máximo de su valoración con la correspondiente consecuencia en la determinación de la base imponible del IBI.*

El Tribunal Supremo, en su sentencia de 18 de julio de 2013, que resuelve el recurso de casación formulado contra la misma, confirmó esta doctrina y añadió: *aun cuando fuera imposible establecer un valor que mereciese el estricto calificativo de ser el de mercado, no por eso se originaría inconstitucionalidad alguna, puesto que el cálculo de la base imponible en términos no incompatibles con la Constitución, no precisa como exigencia absoluta que la Ley prevea un límite máximo a la valoración de los bienes afectados, sino que el canon de constitucionalidad se satisface suficientemente con que los criterios de valoración sean razonablemente congruentes y proporcionados en orden a fijar la capacidad económica del contribuyente*<sup>181</sup>.

En cuanto a la reducción sobre la base imponible del artículo 67.2 del TRLHL, en el caso de BICES, únicamente procederá cuando el valor catastral resultante de la aplicación de

---

<sup>181</sup> PÉREZ BUSTAMANTE YÁBAR, D., "Análisis de las principales cuestiones controvertidas en la tributación local de las energías renovables: ICIO e IBI" en *Estudios Jurídicos sobre la Hacienda Local*, Colección de fiscalidad, Librería Bosch, SL, Barcelona 2012, págs.541 a 555

<sup>182</sup> MERINO JARA, I., "La fiscalidad del sector eléctrico en las Haciendas Locales", GONZÁLEZ –CUÉLLAR SERRANO, ML. y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, 2017, págs. 296-302.

una nueva Ponencia de valores especial supere el doble del que, como inmueble de esa clase, tuviera previamente asignado. En defecto de este valor, se tomará como tal el 40 por ciento del que resulte de la nueva Ponencia.

Esta limitación se incluyó por la Ley 16/2007 e hizo que fuese un motivo más alegado por los titulares de los BICES en sus recursos contra la constitucionalidad de esta categoría de bienes inmuebles, como argumento más a favor de la vulneración del principio de igualdad. También se rechazó por el Tribunal Supremo en base al mismo razonamiento por el que se avala la aplicación de tipos de gravamen superiores a este tipo de inmuebles: su propia singularidad que permite al legislador establecer un tratamiento diferente del de los inmuebles urbanos y rústicos.

En cuanto al tipo de gravamen para los BICES, como ya hemos adelantado también, podemos afirmar que es bastante superior al tipo de gravamen establecido para las otras categorías de bienes inmuebles, tal y como recoge el artículo 72.2 del TRLHL:

*El tipo de gravamen aplicable a los bienes inmuebles de características especiales, que tendrá carácter supletorio, será del 0,6 por ciento. Los ayuntamientos podrán establecer para cada grupo de ellos existentes en el municipio un tipo diferenciado que, en ningún caso, será inferior al 0,4 por ciento ni superior al 1,3 por ciento.*

No hay margen para gravar con distintos tipos impositivos los BICES, teniendo en cuenta si la producción de energía deriva de fuentes renovables o fósiles, ya que la diferenciación de tipos se permite sólo para cada grupo de BICES y en los perteneciente al Grupo I, se encuentran desde una refinería de petróleo, una central nuclear, hasta un parque de energía renovable. Esto hace imposible justificar finalidad medioambiental en la medida.

Lo mismo ocurre con las bonificaciones, que tal y como establece el artículo 74.3 del TRLHL, los ayuntamientos mediante ordenanza podrán regular una bonificación de hasta el 90 por ciento de la cuota íntegra del impuesto a favor de cada grupo de bienes inmuebles de características especiales. La ordenanza deberá especificar la duración, cuantía anual y demás aspectos sustantivos y formales relativos a esta bonificación. Imposible incluir medidas medioambientales en su estructura. Tampoco consta que ninguna de las principales ciudades haya establecido dicha bonificación<sup>183</sup>.

No aclara el TRLHL si esta bonificación se aplica de oficio o tiene carácter rogado. Esa remisión a la ordenanza suscita la cuestión de nuevo si respeta el principio de reserva de ley. La sentencia del TC 85/2013, de 11 de abril, recuerda que, según la doctrina recogida en la STC 121/2005, de 10 de mayo, la reserva de ley tributaria no opera con igual intensidad en relación con cada uno de los elementos esenciales del tributo<sup>184</sup>. Continúa diciendo el TC que la reserva en materia tributaria, no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo, sino que el grado de concreción exigible a la ley es máximo cuando regula el hecho imponible y es menor cuando se trata de regular otros elementos, como el tipo de gravamen y la base imponible<sup>185</sup>. Esa menor intensidad es igualmente predicable de un elemento, como las bonificaciones que se aplica sobre la cuota líquida del tributo.

Sí que existe una bonificación con fines medioambientales, recogida en el artículo 74.5 TRLHL, posibilitando a las ordenanzas fiscales regular una bonificación de hasta el 50 por ciento de la cuota íntegra del impuesto para los bienes inmuebles en los que se hayan instalado sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente

---

<sup>183</sup> D'OCÓN ESPEJO, A.M., "Régimen Fiscal de los Bienes Inmuebles de Características Especiales. Referencia Especial a las Instalaciones de Producción de Energía Eléctrica", BECKER.F, CAZORLA, L.M., MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, págs. 972 y ss

<sup>184</sup> STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ19; y STC 150/2003, de 15 de julio, FJ 3.

<sup>185</sup> STC 221/1992 de 11 de diciembre, FJ 5 y 7.

del sol. La aplicación de esta bonificación estará condicionada a que las instalaciones para producción de calor incluyan colectores que dispongan de la correspondiente homologación por la Administración competente. Los demás aspectos sustantivos y formales de esta bonificación se especificarán en la ordenanza fiscal.

Los sistemas de aprovechamiento de la energía proveniente del sol que pueden, en su caso, beneficiarse de la bonificación son de dos tipos: sistemas de aprovechamiento térmico, tales como los paneles solares, y sistema de aprovechamiento eléctrico, con módulos fotovoltaicos. La ordenanza fiscal correspondiente deberá concretar el porcentaje, que no podrá ser superior al 50 por 100, y la duración de la bonificación, su carácter rogado o su compatibilidad o incompatibilidad con otros beneficios fiscales. Resulta discutible que ese porcentaje pueda ser diferente en función del sistema de aprovechamiento<sup>186</sup>.

En principio, esta bonificación es aplicable a todos los inmuebles, incluidos los de características especiales. La ordenanza deberá aclarar este posible solapamiento entre una bonificación y otra.

También se puede aplicar una bonificación de hasta 95% a favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico-artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración. Corresponderá dicha declaración al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros. Parece poco probable que se pueda aplicar a las instalaciones de autoconsumo eléctrico de fuentes renovables pero será competencia en todo caso del Pleno de la Corporación.

---

<sup>186</sup> MERINO JARA, I., “La fiscalidad del sector eléctrico en las Haciendas Locales”, GONZÁLEZ –CUÉLLAR SERRANO, ML. y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, 2017, págs. 296-302.



Como conclusión, y más allá de la categoría específica de BICES, podemos afirmar que el IBI sí tiene en cuenta el componente medioambiental en su configuración, aunque de manera muy residual en la práctica. Así, aunque grava las instalaciones de generación y autogeneración eléctrica a partir de fuentes de energía renovables, se incluyen bonificaciones potestativas con contenido medioambiental, que se tendrán que desarrollar a través de las correspondientes ordenanzas municipales.

El gravamen del IBI para las instalaciones de autoconsumo eléctrico de fuentes renovables, al considerarlas BICES, puede llegar a ser muy elevado, e incluso confiscatorio, si tenemos en cuenta todos los tributos que recaen sobre un mismo sujeto tributario, como es el autoconsumidor (productor-consumidor) eléctrico de fuentes renovables. La incoherencia de las políticas energéticas, medioambientales y fiscales, junto con el afán recaudatorio a todos los niveles competenciales, se vuelven a poner claramente de manifiesto.

#### **4.2.8 Impuesto sobre actividades económicas**

El impuesto sobre actividades económicas (IAE) se implantó el 1 de enero de 1992, creado por la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales. Hubo dos modificaciones importantes: la primera por la Ley 50/1998 de escasa importancia en el IAE, y la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1998, a la que nos referiremos más adelante por la importancia en la modificación de la regulación legal del impuesto que nos ocupa.

En la actualidad, el régimen legal del IAE se contiene básicamente en los artículos 78 al 91 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto

Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL) y en las Tarifas y la Instrucción del IAE aprobadas por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, que constituyen el instrumento esencial del impuesto.

A través de las tarifas se establece la descripción y contenido de las distintas actividades económicas (empresariales, profesionales y artísticas). La falta de concreción de una actividad determinada no significa que la misma no quede sujeta a gravamen. También se establece la relación de cuotas correspondientes a las actividades gravadas y la instrucción para la aplicación de las tarifas, que es el elemento necesario para su aplicación.

El hecho imponible del IAE, tributo directo y de carácter real, se realiza por el mejor ejercicio de cualquier actividad económica bastando la realización de un solo acto de actividad económica para que se produzca el supuesto de hecho gravado, lo que supone la irrelevancia de la habitualidad en el ejercicio de la actividad, tal y como establece la Instrucción del IAE en su regla 2ª.

Por otro lado, hay que señalar que el hecho imponible del impuesto se realiza con independencia de que exista o no lucro en el ejercicio de la actividad, e incluso, con independencia de que exista o no ánimo de lucro. La obligación tributaria no está vinculada con la obtención de beneficio en el ejercicio de la actividad. Y además, el impuesto grava toda clase de actividades, con independencia de que éstas se hallen o no especificadas en las correspondientes Tarifas, tal y se recoge en la regla 8ª de la Instrucción. Si no está especificada la actividad, se clasificará provisionalmente en el grupo o epígrafe correspondiente a la actividad a la que por su naturaleza más se asemeje.

En cuanto al autoconsumo eléctrico en el IAE, entendemos que si la energía producida se destina exclusivamente al autoconsumo por el titular de las instalaciones, ya sea persona física o jurídica, no estaría sujeta a ninguna actividad económica, por lo que dicho titular

no está sujeto al IAE. Es decir, teniendo en cuenta las modalidades de autoconsumo recogidas en la Ley del Sector Eléctrico y RD de desarrollo, solo el autoconsumo de la modalidad tipo 2 estaría sujeto al IAE. El autoconsumo eléctrico en instalaciones aisladas, que no se incluye en la Ley del Sector Eléctrico, tampoco estaría sujeto al IAE.

La DGT se ha pronunciado expresamente en este sentido en relación con las instalaciones solares fotovoltaicas<sup>187</sup>, sosteniendo que no basta para la sujeción al IAE con la mera generación o producción de energía, sino que es necesario que esta, además, se distribuya a terceros, es decir, se venda en el mercado. Y el mismo razonamiento sería aplicado también a las instalaciones hidráulicas, eólicas y demás instalaciones generadoras de energía renovable para el autoconsumo<sup>188</sup>. La sujeción al IAE se produciría sólo desde el momento en que se vendiera la energía a terceros.

Más problemático es el caso de las instalaciones mixtas en las que se alternan períodos de venta de electricidad con otros de autoconsumo (incorporando a la red los excedentes de la autogeneración). En este caso, se entiende que estas instalaciones están sujetas al IAE, pues concurre en ellas la finalidad de venta de energía, aunque no se produzca de no existir excedentes. Esto es el caso de la modalidad tipo 2 de autoconsumo recogido en la Ley del Sector Eléctrico.

En el artículo 79 del TRLHL, se establecen los requisitos para considerar que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, y esto es cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos

---

<sup>187</sup> Consulta DGT 1844-04, de 4 de octubre y Consulta Vinculante DGT 0919-05, de 20 de mayo.

<sup>188</sup> GARCÍA LUIS, T., “El impuesto sobre Actividades Económicas y la producción de energía eléctrica mediante fuentes renovables”, LUCAS DURÁN, M. (Dir.), *Fiscalidad y energías renovables*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2013, págs. 603-604.

o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Es importante señalar el aspecto más novedoso que incluyó la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1998, reguladora de las Haciendas Locales en la regulación de este impuesto: la exención contenida en el artículo 82.1.c) del TRLHL, a través de la cual se declara exentos del IAE a los sujetos pasivos personas físicas y a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros<sup>189</sup>.

Junto a esta exención, y otras novedades más, la Ley 51/2002 incorporó también una exención del IAE, durante los dos primeros períodos impositivos de los sujetos pasivos que inicien actividades económicas, y nuevas bonificaciones, obligatorias y potestativas, por razones medioambientales, por creación de empleo y por pérdidas o escasos rendimientos económicos en el ejercicio de la actividad.

De esta manera, se excluía del IAE a las pequeñas y medianas empresas y a las personas físicas, lo que suponía que más del 90 por ciento de los contribuyentes hasta 2002, quedara exento del impuesto. Por el contrario, al resto de contribuyentes que continuó pagando el IAE, se le incrementó la cuota considerablemente, como consecuencia de la aplicación del coeficiente de ponderación que introduce la reforma.

Esta exención supuso una importante limitación financiera de las Corporaciones Locales, aunque fueron compensadas por la pérdida de recaudación por este impuesto. Algunos

---

<sup>189</sup> ZABALZA ESTÉVEZ, M., “El Impuesto sobre Actividades Económicas. Referencia Especial al ejercicio de las actividades de producción, distribución y comercialización de Energía Eléctrica”, BECKER.F, CAZORLA, L.M., MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, págs. 1012 y ss.

autores, han considerado que la introducción del nuevo régimen de BICE respondía a la finalidad de compensar a los Ayuntamientos por esta “mutilación” del IAE<sup>190</sup>.

En relación con el autoconsumo de energía de fuentes renovables, esta exención supone que muchos de los titulares de instalaciones de autogeneración están exentos de este impuesto.

En cuanto a las bonificaciones hay que destacar la bonificación recogida en el artículo 88.2.c) del TRLHL, de hasta el 50 por ciento de la cuota, para los sujetos que tributen por cuota municipal y utilicen o produzcan energía a partir de instalaciones para el aprovechamiento de energías renovables o sistemas de cogeneración.

A estos efectos, la Ley considera instalaciones para el aprovechamiento de las energías renovables las contempladas y definidas como tales en el Plan de Fomento de las Energías Renovables.

Se podría cuestionar si estamos ante una única bonificación que se supedita al cumplimiento acumulativo de las tres condiciones establecidas en este artículo o si estamos ante varias bonificaciones independientes unas de otras, que parece que sea este el caso<sup>191</sup>.

En todo caso, se puede afirmar que se introduce una bonificación con finalidad medioambiental, que necesitará para su aplicación la preceptiva inclusión en la correspondiente ordenanza fiscal, en la que se establecerá también la duración de la bonificación. Es importante tener en cuenta que estas bonificaciones no afectan para nada

---

<sup>190</sup> D'OCÓN ESPEJO, A. M., “Régimen Fiscal de los Bienes Inmuebles de Características Especiales. Referencia Especial a las Instalaciones de Producción de Energía Eléctrica”, BECKER.F, CAZORLA, L.M., MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, págs. 972 y ss.

<sup>191</sup> GARCÍA LUIS, T., “El impuesto sobre Actividades Económicas y la producción de energía eléctrica mediante fuentes renovables”, LUCAS DURÁN, M. (Dir.), *Fiscalidad y energías renovables*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2013, págs. 632-655.

al recargo provincial que se exija, de acuerdo con la posibilidad que recoge el artículo 134 TRLHL.

También se puede aplicar al ejercicio de actividades económicas por el sector eléctrico, la bonificación establecida en el artículo 88.2 a) que consiste en una bonificación de hasta el 50 por 100 de la cuota correspondiente para quienes inicien el ejercicio de cualquier actividad empresarial y tributen por cuota municipal, durante los cinco años de actividad siguientes a la conclusión de segundo periodo impositivo de desarrollo de aquella<sup>192</sup>.

Todas las bonificaciones del artículo 88.2 tienen carácter potestativo, y esto genera una problemática derivada de los inmuebles de características especiales que abarquen varios municipios pues en estos casos es el municipio en el que se ubica la mayor parte de la instalación el único competente para exigir el impuesto con independencia de su obligación de repartir lo recaudado entre los demás colindantes en los que se ubiquen parte de las instalaciones. Así, la decisión de un municipio, “el principal”, va a afectar al o los “secundarios”, pues estos van a obtener una menor recaudación por las empresas ubicadas en su territorio y, todo ello, derivado de la toma de decisión por el municipio principal en cuyo proceso, legalmente, no han podido intervenir<sup>193</sup>.

En cuanto a las actividades de producción, distribución y comercialización de energía eléctrica, las Tarifas del IAE clasifican en el Grupo 151 de la Sección Primera las actividades de “Producción, transporte y distribución de energía eléctrica”, que se clasifican en cuatro epígrafes siendo el epígrafe 151.1 el correspondiente a la Producción de energía hidroeléctrica y el 151.4 el correspondiente a la Producción de energía

---

<sup>192</sup> MERINO JARA, I., “La fiscalidad del sector eléctrico en las Haciendas Locales”, GONZÁLEZ –CUÉLLAR SERRANO, ML. y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, 2017, págs. 303-306.

<sup>193</sup> GARCÍA LUIS, T., “El impuesto sobre Actividades Económicas y la producción de energía eléctrica mediante fuentes renovables”, LUCAS DURÁN, M. (Dir.), *Fiscalidad y energías renovables*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2013, págs. 632-635.

procedente de mareas, energía solar u otras que no especificadas en los Epígrafes anteriores (eólica entre otras). El último epígrafe del grupo, el 151.5, está destinado a clasificar el Transporte y distribución de energía eléctrica, al margen de la producción.

Las Tarifas del IAE no contemplan la posibilidad de que exista una actividad de comercialización de energía eléctrica independiente de su producción o distribución, a pesar de las modificaciones que en este aspecto introdujo la anterior Ley de Sector Eléctrico, Ley 54/1997. Por este motivo, será preciso aplicar la Regla 8ª de la Instrucción del IAE para esta actividad, que establece: *Las actividades empresariales, profesionales y artísticas, no especificadas en las Tarifas, se clasificarán, provisionalmente, en el grupo o epígrafe dedicado a las actividades no clasificadas en otras partes (n.c.o.p.), a las que por su naturaleza se asemejen y tributarán por la cuota correspondiente al referido grupo o epígrafe de que se trate.* En este caso la Dirección General de Tributos ha considerado que la actividad de comercialización de energía eléctrica se clasifique en el epígrafe 619.9 de la Sección Primera, que clasifica el Comercio al por mayor de otros productos ncop, por lo que en la práctica la tributación por este epígrafe entraña grandes dificultades en la gestión de las cuotas, al tratarse de una cuota municipal. Se debería modificar las Tarifas e incorporar esta actividad.

Señalar también que la Regla 6ª de la Instrucción define el concepto de local, importante para la fijación de las cuotas mínimas del impuesto. En la Regla 6ª se enumera una serie de elementos que no tienen la consideración de local a efectos del impuesto, y entre ellos se encuentran: las centrales de producción de energía eléctrica, sea cual sea la tecnología utilizada: hidráulicas, térmicas, nucleares, eólicas, etc. La no consideración de local afecta a cualquier instalación ubicada dentro del perímetro de la central, cualquiera que sea su uso o destino; tampoco tiene la consideración de local las redes de suministro, oleoductos,

gaseoductos, etc., donde se ejercen las actividades de transporte y distribución de energía, así como las de distribución de crudos de petróleo, gas natural, gas ciudad y vapor.

En la práctica, esto supone que resulta inaplicable el coeficiente de situación del artículo 87 del TRLH para estos “elementos”.

También puede interesar en el sector estudiado, la bonificación que contiene el artículo 88.2.e) del TRLHL: *una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota correspondiente para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y que desarrollen actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración. Corresponderá dicha declaración al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros.* Esta bonificación es potestativa y se aplicará a la cuota resultante de aplicar, en su caso, las bonificaciones ya comentadas con anterioridad.

Como conclusión respecto al tema que nos interesa, podemos afirmar que el autoconsumo eléctrico de fuentes renovables sólo estará sujeto cuando se tiene intención de vender los excedentes de energía eléctrica autogenerada (modalidad tipo 2). Además, la exención del IAE a los sujetos pasivos personas físicas y a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros, supone en la práctica, que muchos de los titulares de instalaciones de autogeneración están exentos de este impuesto. Por último, señalar que el IAE incluye una bonificación con finalidad medioambiental, supeditada al desarrollo en la correspondiente ordenanza fiscal, con las observaciones ya indicadas.



#### **4.2.9 Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras**

El impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) nace con la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales y ya desde su inicio fue un impuesto polémico. Se introdujeron modificaciones con la Ley 51/2002 con la finalidad de mejorar el impuesto, tal y como se recoge en su Exposición de Motivos: *se clarifica la determinación del sujeto pasivo del impuesto, en consonancia con la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Se clarifica la base imponible del impuesto, de acuerdo con los criterios del Tribunal Supremo.*

El ICIO, artículo 100.1 TRLHL, es un tributo indirecto cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, o para la que se exija presentación de declaración responsable o comunicación previa, siempre que la expedición de la licencia o la actividad de control corresponda al ayuntamiento de la imposición.

La Ley está delimitando el concepto de forma indirecta, por remisión a la normativa urbanística, ya que sólo estarán sujetas al ICIO las actividades que necesiten de licencia urbanística. Podría plantearse algún conflicto si se vulnera el principio de reserva de ley y mediante normas reglamentarias se estuviese incidiendo de forma directa en el hecho imponible, que es el elemento esencial del tributo.

La exigencia de licencias es competencia de las Comunidades Autónomas (ordenación urbanística), que vienen ejerciendo esta competencia mediante norma con fuerza de ley, por lo que se cumplen la exigencia del principio de reserva de ley<sup>194</sup>.

El hecho imponible es muy amplio porque se requiere licencia urbanística o presentación de declaración responsable o comunicación previa para gran número de obras. La exigencia de licencia, con independencia de su obtención, es el requisito para que se entienda producido el hecho imponible del ICIO. Lo relevante es que para la construcción, instalación u obra se requiera licencia, y no que se obtenga la misma. No se ha previsto esto para la declaración responsable o comunicación previa seguramente porque la declaración responsable normalmente consiste en conceder un plazo corto de respuesta a la Administración para el caso de obras menores, transcurrido el cual el interesado podría iniciar las obras comunicadas, y solo si el Ayuntamiento tiene dudas en autorizar las obras se va a exigir la solicitud de licencia o que se aporte mayor información.

Hay que señalar la tendencia legislativa por la que, indirectamente, las compañías eléctricas se están convirtiendo en garantes del ICIO, al incluir en las leyes urbanísticas autonómicas, por ejemplo en Galicia, obligación de las empresas suministradoras de energía de exigir para la contraprestación de los servicios las licencias que en cada caso resulten precisas.

Teniendo en cuenta la amplitud del concepto construcción, instalación y obra, y los supuestos de obra que requieren licencia, podemos afirmar que la gran mayoría de obras del sector eléctrico con fuentes renovables van a estar sometidas al ICIO. Las centrales hidroeléctricas y las instalaciones de energías renovables están sujetas a licencias y

---

<sup>194</sup> ÁLVAREZ ARROYO, F., "Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y Sector Eléctrico", BECKER.F, CAZORLA, L.M., MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, págs. 1046 y ss.

autorizaciones especiales, así como estudios y autorizaciones de impacto ambiental, pero también se requiere licencia municipal por lo que resulta exigible el ICIO.

Esta sujeción puede plantear otro problema conexo en el caso de que la obra se proyecte en un terreno incluido en varios términos municipales, que el TRLHL no contempla. Es muy común que este tipo de instalaciones necesiten una gran extensión de terrenos y la ubicación es relevante por circunstancias ambientales, estratégicas o de cualquier otra índole y no en función del término municipal de un Ayuntamiento. En principio, al contribuyente se le exigirán dos tasas por licencia de obras al estar originando la realización de dos actividades administrativas, una por cada Ayuntamiento, pero no aclara en la ley que tasa será deducible y en qué cuantía, siempre y cuando estuviera establecida la deducción en las distintas ordenanzas fiscales. Además, puede darse el caso de que uno de los municipios no cuente con el ICIO entre sus ingresos tributarios, dado su carácter potestativo<sup>195</sup>.

Señalar también que hay dos tipos de instalaciones de energía renovable que, a efectos del ICIO, mantienen una diferencia clara con las demás instalaciones: parque eólicos marinos e instalaciones de energía maremotriz. Se trata de instalaciones que se sitúan en el mar territorial, o incluso en mar abierto. En estos casos se puede afirmar que no están sujetas al ICIO por considerar como dominio público estatal la zona marítima-terrestre, el mar territorial y zona económica exclusiva, junto a otros bienes marítimos (artículo 3 de la Ley 22/1988 de 28 de julio, de Costas). Respecto a los parques eólicos marinos, tampoco se exige la licencia municipal por lo que estaría fuera del objeto del ICIO.

---

<sup>195</sup> ÁLVAREZ ARROYO, F., “Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y Sector Eléctrico”, BECKER.F, CAZORLA, L.M., MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, págs. 1049 y ss.

Los sujetos pasivos del ICIO, artículo 101 TRLHL, a título de contribuyentes, son las personas físicas, personas jurídicas o entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sean dueños de la construcción, instalación u obra, sean o no propietarios del inmueble sobre el que se realice aquélla. Se considerará dueño de la construcción, instalación u obra quien soporte los gastos o el coste que comporte su realización.

En cuanto a la cuantificación de la base imponible, muy importante a los efectos que nos interesa, se determina en el artículo 102.1 TRLH, estando constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, y se entiende por tal, a estos efectos, el coste de ejecución material de aquélla. Añade que, no forman parte de la base imponible el Impuesto sobre el Valor Añadido y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales, las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas, en su caso, con la construcción, instalación u obra, ni tampoco los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material.

Los conceptos que integran la base imponible son motivo de controversia. En este sentido, la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de mayo de 2010 (RJ 2010, 3479) y reiterada por la STS de 9 de noviembre de 2011 (RJ 2012, 2080), resuelve la cuestión relativa a la inclusión de los aerogeneradores y demás maquinaria en la base imponible del ICIO correspondiente a las obras o instalaciones de parque eólicos, considerando que forman parte de la base imponible del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, en el supuesto de instalación de parque eólicos, el coste de todos los elementos necesarios para la captación de la energía que figuren en el proyecto para el que solicite la licencia de obras y carezcan de singularidad o identidad propia respecto a la construcción realizada... Los equipos necesarios para captar energía del viento y su transformación en

energía eléctrica son indispensables para el funcionamiento de un parque eólico, sin ellos el parque no podría alcanzar su objetivo que es la producción de energía.

El fallo de la citada sentencia es extensible a las instalaciones de energía solar, si bien no se incluyen expresamente.

Posteriormente, ha habido otros pronunciamientos que alcanzan la misma conclusión respecto a las plantas fotovoltaicas de energía solar. Así, en la sentencia del TS de 23 de noviembre de 2011 (RJ 2012, 2400), establece el criterio para el caso concreto de una instalación de plantas fotovoltaicas de energía solar, considerando que forman parte de la base imponible del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, en el supuesto de instalación de plantas fotovoltaicas de energía solar, el coste de todos los elementos necesarios para la captación de la energía que figuren en el proyecto para el que se solicita la licencia de obras y carezcan de singularidad o identidad propia respecto a la construcción realizada<sup>196</sup>.

Aunque no lo señala la jurisprudencia de referencia, resulta razonable que cuando se construya la instalación se incluyan elementos indispensables e inseparables de la misma, pero una vez llevada a cabo la construcción del parque eólico o solar, no sería adecuado aprovechar la sustitución de uno de estos elementos, que requerirán algún tipo de obra civil, para incrementar la base imponible del ICIO con el coste de los mismos<sup>197</sup>.

Cabe indicar que el artículo 103 del TRLHL establece que, cuando se conceda la licencia preceptiva o se presente la declaración responsable o la comunicación previa o cuando, no habiéndose solicitado, concedido o denegado aún aquella o presentado éstas, se inicie la

---

<sup>196</sup> Y lo mismo en la SSTs 25 de noviembre de 2011 (RJ 2012, 2479) y 9 de diciembre 2011 (RJ 2012, 2638).

<sup>197</sup> ÁLVAREZ ARROYO, F., "Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y Sector Eléctrico", BECKER, F., CAZORLA, L.M., MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, págs. 1060 y ss.

construcción, instalación u obra, se practicará una liquidación provisional a cuenta, determinándose la base imponible. Esto supone una irregularidad al exigirse una liquidación provisional cuando aún no ha llegado a producirse el devengo del impuesto (tal y como establece el artículo 102.4 del TRLHL, el impuesto se devenga en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra, aun cuando no se haya obtenido la correspondiente licencia), por lo que se entiende que no se ha realizado el hecho imponible.

A continuación, señalamos algunos beneficios fiscales que se contienen en la regulación del ICIO y se pueden conectar con el sector eléctrico y energías renovables.

En primer lugar, la bonificación de hasta el 95% a favor de las construcciones, instalaciones u obras en las que se incorporen sistemas de aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar. La aplicación de esta bonificación estará condicionada a que las instalaciones para producción de calor incluyan colectores que dispongan de la correspondiente homologación de la Administración competente.

Otra bonificación aplicable sería la bonificación de hasta 95% a favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico-artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración. Corresponderá dicha declaración al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros. Este procedimiento es demasiado complicado para la aplicación de este beneficio fiscal, pero puede estar justificado por la

necesidad de dar mayor legitimidad a un beneficio fiscal establecido sobre unas bases extraordinariamente genéricas<sup>198</sup>.

Ambas bonificaciones son potestativas y las ordenanzas fiscales de cada municipio pueden establecer ambas o solo una de ellas, y desarrollará la regulación de los aspectos sustantivos y formales de estas bonificaciones, teniendo en cuenta que la Ley sólo prevé un porcentaje máximo por debajo del cual pueden libremente moverse los Ayuntamientos. Primero se aplicará la bonificación sobre construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal, y la bonificación las construcciones, instalaciones u obras en las que se incorporen sistemas de aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar, se aplicará a la cuota resultante de aplicar dicha bonificación<sup>199</sup>.

Por último, las obras del sector eléctrico, también son susceptibles de incluirse en planes de fomento de las inversiones privadas en infraestructuras, y en consecuencia, poder acogerse a la bonificación establecida en el apartado c) del artículo 103.2 del TRLHL, siendo esta bonificación compatible y acumulable a las dos anteriores. Se trata de una bonificación de hasta el 50%.

Para terminar esta revisión del ICIO en relación con el tema central de la tesis, me gustaría apuntar el problema de la coexistencia de tributos con el ICIO. Este problema no es nuevo y ya la sentencia del TS de 3 de julio de 1990 (RJ 1990, 6747) puso de manifiesto la sobreimposición en que se incurría cuando una empresa o particular se disponía a abrir zanjías en las vías públicas y se les giraba liquidación tanto por unas como por otras.

---

<sup>198</sup> MARÍN –BARNUEVO FABO, D., “El impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”, *Los tributos locales*, 2ª ed, (coord. D. Marín-Barnuevo Fabo). Civitas Thomson Reuters, Pamplona, 2020, pp. 617-618.

<sup>199</sup> MERINO JARA, I., “La fiscalidad del sector eléctrico en las Haciendas Locales”, GONZÁLEZ –CUÉLLAR SERRANO, ML. y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, 2017, págs. 307-308.

El Tribunal Supremo, a través de sus sentencias de 27 de noviembre (RJ 1997, 9281), 9 (RJ 1997, 497) y 19 de diciembre de 1998 (RJ 1997, 520) y 7 de febrero de 1998 (RJ 1998, 1397), confirmaba la plena compatibilidad de los denominados precios públicos en aquel momento, por utilización del suelo, subsuelo o vuelo del dominio público con el ICIO, atendiendo a la divergencia entre sus respectivas naturalezas y presupuestos de hecho.

En la actualidad, la apertura de zanjas en vías públicas para la instalación y reparación de instalaciones o conducciones eléctricas está sometida a una tasa específica regulada en el artículo 20.3.f) del TRLHL, estando gravado tanto por la tasa como por el ICIO, la realización de obras. En un caso el ICIO grava todas las obras y en otro, la tasa grava la apertura de zanjas aunque el hecho imponible se define con el aprovechamiento especial del suelo.

La compatibilidad del ICIO con la tasa por licencias de obras y urbanísticas se resuelve con la introducción en el apartado 3 del artículo 103 del TRLHL de una deducción potestativa en el ICIO de lo pagado en concepto de tasa. En este caso, el hecho imponible es distinto (el hecho imponible de la tasa es la realización de una actividad administrativa por parte del ayuntamiento) pero no la materia imponible. La jurisprudencia ha mantenido un criterio constante sosteniendo la compatibilidad entre tasa e ICIO dada la disparidad de hechos imponibles. Y el mismo razonamiento se hace de la tasa por presentación de declaración responsable o comunicación previa creadas por la Ley 12/2012, de 12 de diciembre, y que no se puede deducir de la cuota del ICIO.

Podríamos plantear la posible discriminación de las empresas que son sujetos pasivos del ICIO y del IAE, frente a otras empresas que se dedican a actividades que sólo están



soportando el IAE, distintas de la construcción.<sup>200</sup> Aunque muchos autores están en contra de este planteamiento<sup>201</sup>.

En cuanto a los tributos creados por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, ninguno de estos tributos tiene un hecho imponible similar al ICIO con lo que es difícil plantear la incompatibilidad de estos impuestos.

Tampoco podemos decir que colisiona con el IVA, teniendo en cuenta la normativa comunitaria aplicable en materia de IVA y la abundante jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre este concepto, al no darse en el ICIO todas las características que el TJUE ha definido como propias de los impuestos sobre el volumen de negocios contrarios al IVA.

Para finalizar, señalar que la gran mayoría de obras del sector eléctrico con fuentes de energía renovables van a estar sometidas al ICIO, aunque también es cierto se prevén bonificaciones con fines medioambientales en la configuración del impuesto.

#### **4.2.10 Tasa por utilización del dominio público**

En este punto, nos interesa señalar lo que establece el artículo 20 del TRHL, en cuanto a la tasa que pueden establecer las entidades locales por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local. En relación con el objeto que nos ocupa, se podrán establecer este tipo de tasas en los siguientes supuestos:

---

<sup>200</sup> VICENTE DE LA CASA, F., “La concurrencia y articulación del Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras con otros tributos que recaen sobre el mismo objeto imponible”, *Crónica Tributaria*, 134, 2010, pág.208.

<sup>201</sup> MARÍN –BARNUEVO FABO, D., “El impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”, en los *Tributos Locales*, 2ªed., Pamplona, Civitas-Thomson Reuters, 2010, pág. 665, nota 379.

-Ocupación del subsuelo de terrenos de uso público local.

-Apertura de zanjas, calicatas y calas en terrenos de uso público local, inclusive carreteras, caminos y demás vías públicas locales, para la instalación y reparación de cañerías, conducciones y otras instalaciones, así como cualquier remoción de pavimento o aceras en la vía pública.

-Tendidos, tuberías y galerías para las conducciones de energía eléctrica, agua, gas o cualquier otro fluido incluidos los postes para líneas, cables, palomillas, cajas de amarre, de distribución o de registro, transformadores, rieles, básculas, aparatos para venta automática y otros análogos que se establezcan sobre vías públicas u otros terrenos de dominio público local o vuelen sobre ellos.

El listado del artículo 20.3 TRHL no es taxativo, por lo que se puede exigir la tasa por cualquier modalidad de utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local.

Por tanto, el uso asociado a la instalación de redes eléctricas de distribución y transporte de energía es un claro uso o aprovechamiento especial que la TRLHL recoge en su artículo 20.3.

En cuanto a la cuota tributaria de esta tasa, el artículo 24.1.c) TRHL establece que cuando se trate de tasas por utilización privativa o aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales, a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros que resulten de interés general o afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario, el importe de aquéllas consistirá, en todo caso y sin excepción alguna, en el 1,5 por ciento de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal las referidas empresas. Y a estos

efectos, se incluirán entre las empresas explotadoras de dichos servicios las empresas distribuidoras y comercializadoras de estos.

Por tanto, esta tasa recae sobre las empresas distribuidoras y comercializadoras del servicio eléctrico y su importe no podrá ser repercutido a los usuarios de los servicios de suministro a que se refiere este párrafo.

Para la correcta determinación de la cuota tributaria habrá de establecer la ordenanza correspondiente el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de dicha utilidad o aprovechamiento, si los bienes afectados no fueran de dominio público. Aunque no es sencillo, no tiene que llevar a perder la objetividad en la determinación de la cuota tributaria.

Teniendo en cuenta lo que establece el artículo 24.1 TRLHL en cuanto a la determinación de la cuota tributaria, parte de la doctrina jurisprudencial reciente sostiene que existen dos tasas distintas, pero en realidad nos encontramos ante una única tasa con dos criterios de determinación de la cuota, en función de la concurrencia de determinadas circunstancias objetivas.

La jurisprudencia que examina la compatibilidad de esta tasa con otras tasas<sup>202</sup> confirma la incompatibilidad por un mismo concepto de la tasa especial del 1,5% con otra general por ocupación de redes eléctricas sobre el dominio público local: “se determina por el porcentaje fijo del 1,5% de los ingresos brutos percibidos por las mencionadas empresas, absorbe las cuotas correspondientes a las tasas por las licencias de obras concedidas para la apertura de las calas o zanjas necesarias para establecer y conservar los tendidos de cables para el suministro de energía eléctrica, por cuanto dicha licencia de obras, como así

---

<sup>202</sup> Sentencias del TS de 19 de diciembre de 1998 (RJ 1998, 529) y de 7 febrero de 1998( RJ 1998, 1929). STS de 20 de mayo de 2002 (RJ 2002, 6638)

mismo, añadimos ahora, la presentación del correspondiente proyecto para la realización de aquéllas, significan el presupuesto imprescindible para disfrutar de los aprovechamientos por los que se satisface a los Ayuntamientos una participación proporcional en los ingresos a las aludidas empresas”.

Destacamos la STS de 18 de junio de 2007 (RJ2007, 3410), en la que se afirma que conceptualmente se puede distinguir entre la tasa general y otra especial a favor de las empresas explotadoras de servicios de suministro de interés general, pero esto no supone que sean compatibles las dos tasas en su aplicación a un mismo sujeto pasivo. La compatibilidad solo es con tasas del artículo 20.4.

Ante esta afirmación, se critica esta sentencia porque parece excesivo hablar de dos tasas diferenciadas cuando lo que la Ley determina son dos modalidades diferentes de determinación de la cuota. No estamos ante dos tasas diferentes (ocupación de vías públicas municipales y la relativa al resto del dominio local), sino ante dos formas de determinación de la cuota de la tasa, artículo 24.1

Se entiende que la determinación de la cuota del 1,5 se justifica por la insignificante afectación del dominio público municipal que se produce como consecuencia de la instalación de líneas de distribución eléctrica, unida a la consideración del servicio eléctrico como servicio esencial o de interés económico general<sup>203</sup>.

Por tanto, podemos concluir que esta tasa por utilización del dominio público es de aplicación para las empresas comercializadores y distribuidoras del sector eléctrico y no afecta directamente al autoconsumo eléctrico de fuentes renovables.

---

<sup>203</sup> TALLÓN YÁGUEZ, F., “La tasa por utilización del dominio público municipal”, BECKER.F, CAZORLA, L.M., MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (Dir.), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi, 2013, págs. 1118 y ss.

## 5. IMPUESTO AL SOL

### 5.1 ¿Qué es el “impuesto al sol”?

En nuestro país, a partir de la aprobación del Real Decreto 900/2015, de 9 de octubre, por el que se regulan las condiciones administrativas, técnicas y económicas de las distintas modalidades de autoconsumo, de desarrollo del artículo 9 de la Ley del Sector Eléctrico, el nivel de popularización del denominado “impuesto al sol” ha hecho que en muchos casos se identifique, erróneamente, el autoconsumo eléctrico con este término<sup>204</sup>.

Pero, ¿qué es el “impuesto al sol”? El mal llamado “impuesto al sol”, es la cuantía correspondiente al cargo por otros servicios del sistema, que se define como el pago a realizar por la función de respaldo que el conjunto del sistema eléctrico realiza para posibilitar la aplicación del autoconsumo. Este cargo se aplica sobre el autoconsumo horario, es decir, sobre el consumo horario neto de energía eléctrica proveniente de instalaciones de generación conectadas en el interior de una red de un consumidor o de un productor con el que se compartan instalaciones de conexión a la red o conectados a través de una línea directa<sup>205</sup>.

En la Exposición de Motivos de la Ley del Sector Eléctrico, se defiende que se mantiene la financiación de los costes del sistema por parte de los consumidores mediante el pago de los peajes de acceso a las redes y el resto de cargos, así como, mediante otros instrumentos

---

<sup>204</sup> MENDOZA LOSANA, A.I., “Trabas al autoconsumo de energía eléctrica. Real Decreto 900/2015, de 9 de octubre, por el que se regulan las condiciones administrativas, técnicas y económicas de las modalidades de suministro de energía eléctrica con autoconsumo y de producción con autoconsumo”, *Revista Doctrinal Aranzadi* num 3/2016, 2016, págs. 14-15.

<sup>205</sup> MENDOZA LOSANA, A.I., “Trabas al autoconsumo de energía eléctrica. Real Decreto 900/2015, de 9 de octubre, por el que se regulan las condiciones administrativas, técnicas y económicas de las modalidades de suministro de energía eléctrica con autoconsumo y de producción con autoconsumo”, *Revista Doctrinal Aranzadi* núm. 3/2016, 2016, pág. 7.

financieros y, excepcionalmente y para los supuestos específicamente previstos, mediante las partidas provenientes de los Presupuestos Generales del Estado. Esta doble contribución corresponsabiliza en la financiación del sistema a los consumidores eléctricos, en mayor medida, y al presupuesto público, cuando así esté prescrito dado el carácter de servicio esencial del suministro eléctrico y la afección territorial, medioambiental y estratégica del sistema eléctrico.

Esta doble contribución, aunque no es doble estrictamente porque las partidas provenientes de los Presupuestos Generales son de manera excepcional, es lo que nos hemos planteado en más de una ocasión a lo largo del trabajo. ¿Tienen que afrontar los consumidores eléctricos exclusivamente los sobre costes por el uso de energías renovables? La otra opción sería, que estos costes fuesen contra los Presupuestos Generales.

El impuesto al sol es uno de los cargos que el consumidor eléctrico tiene que soportar, pero a continuación veremos la problemática que plantea en el autoconsumo.

Por otro lado, también en la Exposición de Motivos de la Ley del Sector Eléctrico, se defiende la diferenciación de peajes y cargos respondiendo así a la terminología utilizada en las directivas europeas y a la conveniencia de diferenciar los pagos por contribución a la cobertura de los costes de las redes de transporte y distribución, peajes, de aquellos pagos relacionados con otros aspectos regulados del sistema, cargos.

Aunque el concepto de estos cargos se define en el RD 900/2015, en la Exposición de Motivos de la Ley de Sector Eléctrico ya se recoge el concepto y contenido de los mismos. Por un lado, los peajes de acceso se destinan a cubrir el coste de las actividades de transporte y distribución de energía eléctrica, en línea con lo dispuesto en la Directiva 2009/72/CE, sobre mercado interior de electricidad. Y por otro, los cargos, que se

introducen como novedad en esta Ley, estarán destinados a cubrir los costes de las actividades del sistema que correspondan, teniendo en cuenta las cuantías que también proceden de las partidas presupuestarias o de otros mecanismos. Así, entre otros, los cargos cubrirán el régimen retributivo específico de la actividad de generación a partir de fuentes de energía renovables, cogeneración de alta eficiencia y residuos, retribución del extracoste de la actividad de producción en los sistemas eléctricos en los territorios no peninsulares con régimen retributivo adicional, retribución asociada a la aplicación de mecanismos de capacidad y anualidades correspondientes a los déficit del sistema eléctrico, con sus correspondientes intereses y ajustes.

Ya en el artículo 9.3 de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico, establece la obligación de todo autoconsumidor, conectado a la red, de contribuir a los costes y servicios del sistema eléctrico por la energía autoconsumida, de la misma manera que los consumidores de energía eléctrica que no son autoconsumidores. Por tanto, se deja fuera de la Ley y de las obligaciones que en ella se recoge, a los autoconsumidores que no estén conectados a la red.

El autoconsumidor estará obligado a pagar los mismos peajes de acceso a las redes, cargos asociados a los costes del sistema y costes para la provisión de los servicios de respaldo del sistema que correspondan a un consumidor no sujeto a ninguna de las modalidades de autoconsumo descritas en el apartado anterior. Y es aquí donde aparece el denominado “impuesto al sol”, que se corresponde con el coste para la provisión de respaldo del sistema.

La Ley recoge la posibilidad, de forma excepcional y siempre que se garantice la seguridad y la sostenibilidad económica y financiera del sistema, con las condiciones que el Gobierno regule, de establecer reducciones de peajes, cargos y costes para determinadas

categorías de consumidores de baja tensión de la modalidad de suministro con autoconsumo. En todo caso, tanto la potencia máxima contratada de consumo como la instalada de generación no serán superiores a 10 kW.

El Real Decreto 900/2015, de 9 de octubre, por el que se regulan las condiciones administrativas, técnicas y económicas de las distintas modalidades de autoconsumo, determina los conceptos que tendrán que abonar los consumidores eléctricos:

- Coste de las redes (art. 16): peajes de acceso a las redes de transporte y distribución como contribución a la cobertura de los costes de dichas redes y serán abonados por el uso real que se realiza de ellas (potencia contratada y energía medida en el punto frontera asociada a ella). Esto será de aplicación aun cuando el productor no vierta energía eléctrica en las redes en ningún instante. Peaje de acceso tanto por la energía que consuma de la red como por los excedentes que ceda al sistema con contraprestación.
- Costes del sistema eléctrico (art 17): principalmente estos costes son los destinados a cubrir las cuantías del régimen retributivo específico de la actividad de generación a partir de fuentes de energía renovables, cogeneración de alta eficiencia y residuos, la retribución del extracoste de la actividad de producción en los sistemas eléctricos en los territorios no peninsulares y las anualidades correspondientes al déficit del sistema eléctrico, con sus correspondientes intereses y ajustes. Se puede afirmar que estos costes son derivados de decisiones de política energética que deben ser financiados por todos los consumidores conectados al sistema eléctrico de manera solidaria y se establecen en el artículo 13.3 de la Ley 24/2013.



- **Coste de respaldo**, conocido como “impuesto al sol”, (art. 18): costes que tienen por objetivo retribuir tanto el respaldo que requiere el sistema para garantizar el balance entre generación y demanda en el horizonte diario y en el tiempo real, como la capacidad necesaria para dicho equilibrio a medio y largo plazo. El consumidor acogido a una modalidad de autoconsumo, cuando se red se encuentre conectada al sistema, se beneficia de este respaldo aun cuando consuma energía autoproducida.

El coste de respaldo, o mal llamado “impuesto al sol” es el cargo que vamos a examinar con detalle en este capítulo.

El artículo 18 del RD 900/2015 regula este coste de respaldo, refiriéndose al cargo por otros servicios del sistema y definiéndolo como el pago a realizar por la función de respaldo que el conjunto del sistema eléctrico realiza para posibilitar la aplicación del autoconsumo, conforme establece el artículo 9.3 de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre.

Como ya hemos visto, este cargo se aplica a cualquier modalidad de autoconsumo de las establecidas en el artículo 9 de la Ley de Sector Eléctrico y RD de desarrollo, y sobre la energía correspondiente al autoconsumo horario, que es el consumo horario neto de energía eléctrica proveniente de instalaciones de generación conectadas en el interior de una red de un consumidor o de un productor con el que se comparten instalaciones de conexión a la red o conectados a través de la línea directa<sup>206</sup>.

El artículo 9.3 y la disposición transitoria novena de la Ley 24/2013, así como la disposición transitoria primera del RD 900/2015, completan la regulación de este coste de respaldo, estableciendo exenciones, por las que se exonera a tres colectivos de pago del

---

<sup>206</sup> MENDOZA LOSANA, A.I., “Trabas al autoconsumo de energía eléctrica. Real Decreto 900/2015, de 9 de octubre, por el que se regulan las condiciones administrativas, técnicas y económicas de las modalidades de suministro de energía eléctrica con autoconsumo y de producción con autoconsumo”, *Revista Doctrinal Aranzadi* num 3/2016, 2016, págs. 14-15.

“impuesto al sol”: a los consumidores en las islas, ya que el autoconsumo sí permite reducir el coste de generación en estos territorios suponiendo un ahorro para el conjunto de los consumidores; transitoriamente, hasta el 31 de diciembre de 2019; a los pequeños consumidores, para los que tanto la potencia máxima contratada de consumo como la instalada de generación no sean superiores a 10kw; transitoriamente, hasta el 31 de diciembre de 2019, a las instalaciones de cogeneración existentes a la entrada en vigor de la Ley 24/2013.

La Orden de Peajes aprobada para el año 2017, Orden ETU/1976/2016, elimina, en el apartado primero de su anexo, cualquier referencia a esta exención a los pequeños autoconsumidores y simplemente se limita a detallar cuáles serán los cargos que serán de aplicación este año.

Se podría pensar que esta omisión no afecta a la exención y que, por tanto, los pequeños autoconsumidores siguen libres de pagar los cargos variables por autoconsumo. De hecho, en la página web del Ministerio se sigue informando al respecto dicha exención.

No obstante, existe un argumento que rebate lo anterior. La citada Orden de Peajes indica expresamente que los pequeños autoconsumidores de las Islas Baleares seguirán exentos de este cargo (apartado 2.2 del Anexo de la orden de peajes), por lo que se pueden plantear dudas. Yo entiendo que la exención se mantiene hasta la fecha que establecen la disposición transitoria novena de la Ley 24/2013 y la disposición transitoria primera del RD 900/2015

Tal y como regula el RD 900/2015, la cuantía del importe del cargo por otros servicios del sistema, se determinará por Orden del Ministerio de Industria, Energía y Turismo, previo acuerdo de la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos. No se definen los criterios que determinarán su cuantía, sino que se calculará considerando el precio

estimado, en cada periodo, de otros servicios del sistema eléctrico correspondientes a la demanda peninsular.

Tampoco se concreta el destino de estos ingresos, puesto que el artículo 18.2 establece que “ los ingresos que se obtengan en aplicación del cargo por otros servicios del sistema irán destinados a cubrir los costes de los servicios de ajuste del sistema en los términos que se establezcan”.

Los valores de cada uno de los componentes a efectos de facturación y liquidación son los que figuran en el Anexo IV del RD. En el Anexo III se establece los cargos transitorios por energía autoconsumida de aplicación a los sistemas eléctricos aislados: Canarias y Ciudades de Ceuta y Melilla e Ibiza-Formentera, que tomarán valor cero para cada categoría de peajes de acceso y para Mallorca-Menorca donde tomarán valor reducido en relación al sistema peninsular o valor cero, dependiendo del tipo de peaje.

Para el año 2017, estos valores se establecen en el artículo 3 la Orden ETU/1976/2016, de 23 de diciembre, y en el Anexo de dicha Orden.

Será la empresa distribuidora la responsable de realizar la facturación de los peajes de acceso y los cargos transitorios fijos y variables, diferenciando cada uno de los términos.

Revisada la regulación del coste de respaldo o “impuesto al sol”, es importante señalar, aunque no podría ser de otra manera, que mientras la instalación de autoabastecimiento eléctrico sea totalmente autónoma, sin conexión a la red, no se exigirá al titular de la instalación cantidad alguna en concepto de coste de respaldo.

El aspecto más controvertido de este coste de respaldo, es que se aplica también a la energía autoconsumida sin pasar por la red en las modalidades de autoconsumo eléctrico recogidas en la Ley del Sector Eléctrico.

La justificación del coste de respaldo es la sostenibilidad económica del sistema a corto plazo (descenso del volumen de energía comercializado, etc.) y el respaldo del sistema eléctrico a la energía autoconsumida (necesidad de equilibrio a corto, medio y largo plazo).

Como acabamos de ver, el coste de respaldo no sólo se compone del término variable de los peajes de acceso sino que tiene en cuenta además los pagos por capacidad y los servicios de ajuste.

Uno de los objetivos del coste de respaldo es cubrir el coste variable del sistema que el autoconsumidor evita por la energía autoconsumida, en aras a garantizar la sostenibilidad del sistema. Esta medida puede resultar discriminatoria puesto que los consumidores que habiendo reducido su demanda eléctrica por haber adoptado medidas de eficiencia energética, por ejemplo, están exentos de peaje de respaldo por la energía que dejan de demandar, cuando ésta disminución también puede desequilibrar la balanza entre costes y cobros del sistema eléctrico.

Otro de los objetivos es cubrir los pagos por capacidad, es decir, el pago a la inversión y el pago a la disponibilidad que comprende la misma. Como el objeto del pago por la inversión es incentivar la instalación de nueva capacidad para equilibrar la generación y la demanda en el horizonte de largo plazo, y esto también se puede conseguir mediante el autoconsumo, se entiende que no está justificado que el autoconsumidor pague por ello.

Los servicios de ajustes, a los que también responde el coste de respaldo, incentivan el equilibrio de la generación y la demanda a corto plazo<sup>207</sup>.

---

<sup>207</sup>ÁLVAREZ PELEGRY, E y CASTRO LEGARZA, *Generación distribuida y autoconsumo. Análisis regulatorio. Orkestra*, Instituto Vasco de Competitividad, Cátedra de Energía, octubre 2014, pág. 43.

Como ya hemos comentado a lo largo de este trabajo, lo fundamental en relación con los principios regulatorios que guían la ordenación del autoconsumo, es que puedan equilibrar la balanza entre, por una parte, la imprescindible sostenibilidad económica y financiera del sector eléctrico y, por otra, el desarrollo de un campo de actuación como es autoconsumo que representa el futuro de la producción y consumo de energía eléctrica<sup>208</sup>. En el caso de los costes de respaldo, entendemos que existe un desequilibrio en aras a favorecer la sostenibilidad económica y financiera del sistema. Con este cargo sobre la energía autoconsumida se desincentiva esta práctica, teniendo en cuenta la inversión que requieren estas tecnologías y las cargas tributarias analizadas en el capítulo anterior.

Para terminar, indicar, aunque a continuación haremos referencia a esto al examinar la naturaleza del coste de respaldo, que los peajes de acceso a las redes y cargos asociados a los costes del sistema eléctrico no se encuentran armonizados a nivel comunitario por lo que no tienen limitaciones, ni se contabilizan como parte del precio de la electricidad en los informes y estadísticas a nivel internacional.

## **5.2 Naturaleza del “impuesto al sol”**

Tras estudiar el concepto del llamado “impuesto al sol” (coste de respaldo), analizaré en este epígrafe la naturaleza del mismo, adelantando ya que rechazo tal denominación por ser técnicamente incorrecta y crear confusión respecto a este concepto.

Como hemos visto, el “impuesto al sol” equivale técnicamente al “cargo por otros servicios del sistema” (coste de respaldo), que se establece en el artículo 9.3 de la Ley

---

<sup>208</sup> GALÁN SOSA, J., “El prosumidor como nuevo sujeto en el sector eléctrico: propuestas de mejora para la regulación del autoconsumo de energía eléctrica”. *CEF Legal. Revista Práctica de Derecho*, Noviembre 2016, núm 190, pág.131.

24/2013 del Sector Eléctrico y que se desarrolla en el Real Decreto 900/2015, de 9 de octubre, por el que se regulan las condiciones administrativas, técnicas y económicas de las modalidades de suministro de energía eléctrica con autoconsumo y de producción con autoconsumo.

Por tanto, considero que este coste de respaldo ni es un impuesto ni es exclusivamente al sol. A continuación expondré con detalle la naturaleza de este coste de respaldo porque no hay unanimidad ni tampoco una doctrina o jurisprudencia amplia ni consolidada al respecto.

En cambio, el rechazo a la denominación “al sol” es tan evidente que no merece mucho examen: el autoconsumo no se limita a la energía procedente del sol, es más, el autoconsumo, como ya hemos estudiado, no se limita tampoco a fuentes de energía renovables, aunque en la mayoría de los casos está vinculado a ellas. Por este motivo, parece que no tiene ningún sentido jurídico ni técnico el calificativo de “impuesto al sol” a un coste de respaldo que ni es exclusivo del autoconsumo, ni de las fuentes de energía renovables y, por supuesto, tampoco se limita al sol. Se trata por tanto, de una denominación utilizada para criticar, en sentido general, y sin mucho rigor técnico, la regulación del autoconsumo en España<sup>209</sup>. Por supuesto, esta reflexión no es óbice para criticar otros muchos aspectos de la regulación del autoconsumo en nuestro país, y más concretamente de la exigencia del coste de respaldo a los autoconsumidores de energía eléctrica, que como estamos viendo, no favorece el autoconsumo al recaer también sobre la energía producida y autoconsumida sin pasar por la red eléctrica<sup>210</sup>.

---

<sup>209</sup> R. BAJÓN, S., “Exagera que algo queda. Autoconsumo eléctrico y el “impuesto al sol”, *Diario la Ley*, nº 8649, Sección Tribuna, Editorial Wolters Kluwer, Noviembre 2015, pág.2.

<sup>210</sup> GALÁN SOSA, J., “El prosumidor como nuevo sujeto en el sector eléctrico: propuestas de mejora para la regulación del autoconsumo de energía eléctrica”. *CEF Legal. Revista Práctica de Derecho*, Noviembre 2016, núm 190, págs. 152-153.

Dicho esto, pasamos a examinar la naturaleza del coste de respaldo.

En mi opinión no se trata de un impuesto porque el coste de respaldo, ni tampoco el resto de costes generales del sistema eléctrico pueden incluirse en la definición de impuesto recogido en el artículo 2.2.c) de la Ley General Tributaria: los tributos exigidos sin referencia a una actuación administrativa, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto una capacidad económica del contribuyente, que actúa como primer criterio de reparto de la carga tributaria para financiar los servicios públicos de carácter indivisible pertenecientes al Estado del Bienestar.

Nuestro “impuesto al sol” tiene la finalidad de contribuir a financiar otros servicios del sistema eléctrico y no gravar como hecho imponible la energía consumida por el autoconsumidor, por lo que tendríamos que descartar la naturaleza impositiva. Tiene características distintas de las configuradoras de un impuesto como tal en nuestro ordenamiento jurídico y también en las directivas de armonización de la imposición indirecta de la Unión Europea.

Tras valorar la consideración de este coste de respaldo como una tasa por el uso de la red eléctrica, entendemos que tampoco se puede encuadrar en esta categoría tributaria porque la definición del coste de respaldo en la Ley del Sector Eléctrico y el RD 900/2015 no responde a una contraprestación por el uso de la red eléctrica de transporte y distribución (peaje de acceso en todo caso), sino a una participación en los costes del sector eléctrico. Y esto, independientemente del uso o no de la red eléctrica porque también se exige el coste de respaldo sobre la energía autoconsumida sin haber pasado a la red.

La definición de los costes de respaldo no se corresponde con esta definición de tasa recogida en el artículo 2.2.a) de la Ley General Tributaria. No responde a la utilización

privativa o el aprovechamiento especial del dominio público y menos aún a la prestación de servicios o a la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.

Por otro lado, hemos estudiado la categoría de “tributos especiales “(Sonderabgaben) definida en la doctrina alemana y tampoco podemos considerar que el “impuesto al sol” pueda encuadrarse en esta categoría

Se trata de tributos cuyo devengo no obedece a ningún tipo de contraprestación pero que a diferencia de los impuestos, no configuran como deudores a la generalidad de los contribuyentes sino exclusivamente a determinados grupos de personas seleccionadas para la financiación de específicas funciones públicas o actividades administrativas. Son prestaciones patrimoniales públicas, cuya estructura es similar a la del impuesto, pero su recaudación se destina a “fondos especiales”, lo que aproxima esta figura al fenómeno de lo que en España se conoce como parafiscalidad. Estos “tributos especiales” resultan problemáticos desde el punto de vista constitucional por la posible vulneración del principio de igualdad como por la erosión de la competencia del poder legislativo sobre el Presupuesto. Según la jurisprudencia constitucional alemana, estos “tributos especiales” sólo son admisibles bajo el cumplimiento de rígidas condiciones que son más exigentes aun cuando el tributo especial no persigue ninguna finalidad extrafiscal<sup>211</sup>.

Estas condiciones son: necesidad de que el nivel de Hacienda territorial que crea el “tributo especial” tenga competencias materiales sobre el ámbito o sector de la realidad en

---

<sup>211</sup>ORTIZ CALLE, E. “Extrafiscalidad y Constitución en la imposición energético-ambiental”, GONZÁLEZ – CUÉLLAR SERRANO, ML. y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, 2017, págS. 104-105.



el que incide; el gravamen debe seleccionar como obligado al pago a un grupo homogéneo que, por razón de sus intereses comunes o por sus características específicas, resulte claramente distinguible o separable de la generalidad de los contribuyentes y otros grupos; dicho grupo que soporta la carga tributaria especial, debe encontrarse más próximo que cualquier otro grupo o la generalidad de los contribuyentes a la actividad pública que se va a financiar mediante el “tributo especial”, de manera que concurra en aquél una suerte de “responsabilidad en la financiación”; los ingresos producidos por el tributo especial deben ser utilizados mayoritariamente en beneficio del grupo; deber concreto que incumbe al poder ejecutivo y al legislador, al elaborar y aprobar los Presupuestos, de informar en una sección específica del documento presupuestario acerca de la cuantía y el destino de los fondos especiales.

A pesar de la dificultad y de los riesgos de trasladar al ordenamiento español figuras del ordenamiento alemán, si lo hiciésemos con el “impuesto al sol”, podríamos confirmar que no se corresponde exactamente con esta categoría de la doctrina y jurisprudencia alemana.

Tras descartar la naturaleza tributaria del “impuesto al sol”, voy a exponer los motivos que me llevan a considerar este coste de respaldo como una prestación patrimonial de carácter no tributario. Por un lado, teniendo en cuenta las características propias de las prestaciones patrimoniales de carácter no tributario derivadas de nuestro ordenamiento y la jurisprudencia en la materia, evitando en todo caso una exposición doctrinal exhaustiva de esta categoría; y por otro, considerando la posición del Abogado General M. Campos Sánchez-Bordona, recogidas en sus Conclusiones en relación el Asunto, C 189/15, y presentadas el 21 de abril de 2016, que es contraria al criterio finalmente adoptado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y que analizaremos posteriormente.

La Constitución establece en el artículo 31.3 una breve referencia a las prestaciones patrimoniales, tanto tributarias como no tributarias, al establecer que sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.

La jurisprudencia constitucional ha completado esta previsión constitucional precisando los perfiles de la noción de prestación patrimonial de carácter público: El *nomem iuris* empleado en cada caso por el legislador para caracterizar a una prestación es irrelevante desde la perspectiva constitucional, pues solo las prestaciones en las que concurran los requisitos exigido merecerán la calificación constitucional de prestaciones patrimoniales de carácter público; la prestación ha de establecerse por los poderes públicos (en concreto, por el legislador, teniendo en cuenta la reserva de ley existente en la materia); tal imposición ha de ser coactiva, lo que explica la reserva material de ley creada al respecto, pues se trata de asegurar que la prestación cuenta con la voluntaria aceptación de los representantes de los obligados a la misma, haciéndose efectiva la garantía de la autoimposición y, en definitiva, de su libertad patrimonial<sup>212</sup>; es necesario que la prestación tenga una finalidad pública<sup>213</sup>; y son irrelevantes, desde la perspectiva del artículo 31.3 de la Constitución, la condición pública o privada de quien percibe la prestación y el sometimiento de la relación obligacional derivada de la misma a un régimen jurídico-público o jurídico-privado.

Las prestaciones de carácter tributario han sido reiteradamente caracterizadas por la jurisprudencia constitucional como aquellas que “se satisfacen, directa o indirectamente, a

---

<sup>212</sup> STC 185/1995 de 14 de diciembre.

<sup>213</sup> STC 233/1999 de 16 de diciembre.

los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”<sup>214</sup> sometiendo a gravamen “un presupuesto de hecho o hecho imponible revelador de capacidad económica”<sup>215</sup>.

Los destinatarios de las prestaciones patrimoniales públicas impuestas a los operadores del sector eléctrico no son, ni directa ni indirectamente, entes públicos, ni se dirigen a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sino que su destinatario es bien el sistema eléctrico, bien, en particular, quienes tienen derecho a la percepción de los importes correspondientes a los costes sufragados en virtud del cumplimiento de cada una de las prestaciones.

Por supuesto, no afecta a su naturaleza no tributaria la circunstancia de que los pagos realizados por los operadores en cumplimiento de estas prestaciones se realicen normalmente a cuentas de titularidad de la CNMC, ya que esta no hace suyos tales importes integrándolos dentro de su patrimonio, sino que opera a título de depositaria en su condición de gestora del sistema de liquidaciones. Tampoco obsta a la naturaleza no tributaria de las prestaciones consideradas el que las mismas pudieran reputarse, si concurrieran todos los requisitos establecidos al efecto, ayudas de Estado desde la perspectiva del Derecho de la Unión Europea, tal y como establece la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Por tanto, entiendo que las prestaciones patrimoniales impuestas a los operadores del sector eléctrico, incluidas las impuestas a los autoconsumidores, y más concretamente el denominado “impuesto al sol”, son prestaciones patrimoniales públicas de naturaleza no tributaria a efectos del artículo 31.3 de la Constitución: se imponen por los poderes

---

<sup>214</sup> Sentencias del Tribunal Constitucional 182/1997, 102/2005 y 83/2014.

<sup>215</sup> Sentencias del Tribunal Constitucional 276/2000, de 16 de diciembre, 193/2004, de 4 de noviembre, y 83/2014.

públicos, tienen carácter coactivo y satisfacen un fin de interés público (como es el de la garantía del suministro eléctrico), sin que el destinatario de los pagos correspondientes sea ni la CNMC ni ningún otro ente público.

De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, las prestaciones patrimoniales de carácter público y naturaleza no tributaria son prestaciones coactivas que constituyen ingresos públicos<sup>216</sup>. Esta jurisprudencia constitucional señala que el legislador puede crear nuevos ingresos de Derecho público, distintos de los ingresos de naturaleza tributaria y que la aplicación de un criterio de interpretación sistemático que intente evitar la redundancia del constituyente, lleva necesariamente a no considerar como sinónimas la expresión «tributos» del art. 133.1 C.E. y la más genérica de «prestaciones patrimoniales de carácter público» del art. 31.3 C.E. Además, considera que la *imposición coactiva de la prestación patrimonial o, lo que es lo mismo, el establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla es, pues, en última instancia, el elemento determinante de la exigencia de reserva de ley; por ello, bien puede concluirse que la coactividad es la nota distintiva fundamental del concepto de prestación patrimonial de carácter público.*

Tal y como establece el artículo 31.3 de la Constitución, estas prestaciones tienen que crearse con arreglo a la Ley<sup>217</sup>. En el caso de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, esta reserva puede establecerse válidamente por un Decreto Ley (artículo 86.1 CE) tal y como ha reconocido la jurisprudencia constitucional<sup>218</sup>. Se trata

---

<sup>216</sup> STC 185/1995, de 14 de diciembre, en la que el tribunal analizó la constitucionalidad de la Ley 13/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.

STC 37/1994, de 10 de febrero, y recurso de inconstitucionalidad que resolvió la STC 182/1997, de 28 de octubre.

<sup>217</sup> STC 185/1995 de 14 de diciembre y STC 100/2012, de 8 de mayo.

<sup>218</sup> SSTC 185/1995 y 83/2014.

de una reserva de ley de carácter relativo, permitiéndose la colaboración reglamentaria, cuyo alcance posible variará en función de la diversa naturaleza de las prestaciones de que se trate. En todo caso, la reserva de ley siempre se extenderá a la creación ex novo de la prestación, del mismo modo que la determinación en la ley de un límite máximo de la prestación de carácter público, o de los criterios para determinarlo, es absolutamente necesaria para respetar el principio de reserva de ley”<sup>219</sup>. En el caso del “impuesto al sol”, se plantean dudas al respecto porque el desarrollo de este cargo se establece en el RD 900/2015 y en las Órdenes Ministeriales al respecto.

La STC 233/1999, de 16 de diciembre, establece que además de respetar el límite fijado en el art. 31.3 CE, el establecimiento de las prestaciones personales y patrimoniales de carácter público debe al mismo tiempo responder a una finalidad constitucionalmente tutelada y obedecer al resto de los principios y exigencias que se contemplan en la Norma Fundamental. La finalidad en el caso del “impuesto al sol” es preservar la viabilidad económica del sistema eléctrico y, por consiguiente, la adecuada prestación de un servicio esencial para la comunidad cuya garantía es sin duda un fin constitucionalmente protegido (artículos 40 y 51 de la Constitución).

El tema adquiere una nueva derivada tras el Auto del Tribunal de Justicia de 22 de octubre de 2014 (asunto C-275/13) por el que se resuelve la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo español en relación con la posible consideración como ayuda de Estado de las aportaciones percibidas por Elcogás; aportaciones consideradas como costes permanentes de funcionamiento del sistema eléctrico. El Tribunal de Justicia señala que *constituyen una intervención del Estado mediante fondos estatales los importes atribuidos a una empresa privada productora de electricidad que se financian por el conjunto de los usuarios finales de la electricidad establecidos en el territorio nacional y que se*

---

<sup>219</sup> SSTC 233/1999, 102/2005, de 20 de abril, y 121/2005, de 10 de mayo.

*distribuyen a las empresas del sector eléctrico por un organismo público conforme a criterios legales predeterminados carece de incidencia al respecto que las cantidades destinadas a compensar los sobrecostes no provengan de un suplemento específico de la tarifa de electricidad y que el mecanismo de financiación considerado no pertenezca en sentido estricto a la categoría de impuesto, exacción fiscal o tasa parafiscal según el Derecho nacional. Y es que el Tribunal Supremo<sup>220</sup> había dejado claro en el planteamiento de la cuestión prejudicial que *las cantidades pagadas por los consumidores españoles de energía eléctrica (...) no tienen carecer tributario ni constituyen un impuesto, ni una exacción fiscal ni una tasa fiscal o parafiscal.*<sup>221</sup>*

En relación con estos costes del sistema eléctrico, la Ley 24/2013 del Sector Eléctrico considera como coste del sistema eléctrico «cualquier otro coste atribuido expresamente por una norma con rango legal cuyo fin responda exclusivamente a la normativa del sector eléctrico». Y, desde el lado de los ingresos del sistema, es interesante insistir en que la nueva regulación del sector eléctrico –Ley 24/2013– ha desdoblado los antiguos peajes en dos categorías: los peajes que satisfacen los consumidores y productores (destinados a cubrir la retribución del transporte y la distribución) y los cargos que deberán satisfacer los consumidores y, en su caso, los productores (destinados a cubrir los costes del sistema que se determinen). Y asimismo que, a diferencia de lo que sucedía hasta el momento (hasta la Ley 15/2012), se prevé el recurso a los Presupuestos Generales del Estado para financiar los costes del sistema eléctrico.

---

<sup>220</sup> Auto de 4 de febrero de 2014 y, en el mismo sentido, Auto de 22 de abril de 2013.

<sup>221</sup> En este sentido, también, la Sentencia del Tribunal de Justicia de 19 de diciembre de 2013 (asunto C-262/12; *Association Vent De Colère!*) y las conclusiones del abogado general Sr. Niilo Jääskinen de 11 de julio de 2013; así como la Sentencia del mismo Tribunal de 17 de julio de 2008 (asunto C-206/06; *EssentNetwerkNoord BV*) y las Conclusiones del Abogado General Sr. Paolo Mengozzi de 24 de enero de 2008.

El Tribunal Constitucional, a través de su jurisprudencia, establece que los principios del artículo 31.1 de la CE no serán de aplicación a las prestaciones patrimoniales de carácter público y naturaleza no tributaria. Así se recoge en el Fundamento Sexto de la STC 83/2014, de 29 de mayo: *Aunque el órgano judicial promotor de la presente cuestión de inconstitucionalidad imputa igualmente al art. 3.1 del Real Decreto-ley 5/2000, de 23 de junio, la vulneración de los principios de capacidad económica y de no confiscatoriedad previstos en el art. 31.1 CE, en la medida que hemos excluido la naturaleza tributaria del descuento en él previsto, no cabe sino rechazar esa vulneración. No hay que olvidar que los principios que la Constitución consagra en el apartado 1 de su art. 31 operan como criterios inspiradores del sistema tributario siendo exigibles, aunque con diferente intensidad, respecto de las prestaciones patrimoniales de naturaleza tributaria, y no, en consecuencia, de cualquier prestación patrimonial que, careciendo de naturaleza tributaria, queda sometida al principio de reserva de ley previsto en el apartado 3 de ese mismo precepto constitucional.*

Las prestaciones patrimoniales públicas de carácter no tributario, tienen que respetar el principio de igualdad recogido en la propia Constitución. Así, en los casos de las aportaciones para la financiación del déficit de ingresos en el sector eléctrico y de las aportaciones para la financiación del bono social en este mismo sector, tal y como señala la Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de diciembre de 2012, 2/2012, y reitera la jurisprudencia del Tribunal Constitucional<sup>222</sup>, *el derecho fundamental a la igualdad en la ley implica que la norma procure un trato igual entre quienes están en la misma situación jurídica, lo que no excluye un trato desigual si concurre una razón objetiva y razonable.*

---

<sup>222</sup> STC 22/1981, de 2 de julio (FJ 3), STC 76/1990, de 26 de abril (FJ 9), STC 117/2011, de 4 de julio, y STC 59/2008, de 14 de mayo.

En cuanto a las prestaciones patrimoniales que están afectadas a una finalidad concreta, como puede ser la de financiar ciertos costes vinculados a la prestación de un determinado servicio, en el caso que nos ocupa, los costes del sistema eléctrico, planteo de nuevo si estos costes no se deberían financiar con cargo a Presupuestos Generales del Estado. Puede afirmarse que dichos operadores o consumidores no están en la misma situación que el resto de ciudadanos en relación con dichos costes vinculados a la prestación de un determinado servicio; y no estarían en la misma situación porque dichos costes en principio benefician a los consumidores, no al conjunto de ciudadanos. El principio del beneficio, no individual, sino sectorial o grupal, es el que permite la distinción entre situaciones. Por tanto, se podría entender que no existe vulneración del principio de igualdad por el hecho de que estos costes fueran financiados con cargo a una prestación impuesta sobre los operadores o los consumidores correspondientes, que a su vez, podrán repercutir, en los casos que sea posible, la prestación realizada sobre los consumidores.

En este punto, cabe plantearse si los costes vinculados a la prestación de un determinado servicio realmente suponen un beneficio para el sector correspondiente o si, por el contrario, tienen un beneficiario más amplio (el conjunto de la ciudadanía). Como hemos venido insistiendo a lo largo de este trabajo, las energías renovables contribuyen a garantizar la seguridad del abastecimiento (beneficio para el sector), pero también a la protección del medio ambiente (beneficio para el conjunto de la ciudadanía) y a cumplir con los compromisos adquiridos en esta materia a nivel europeo e internacional (beneficio para el Estado).



En la medida en que dicho beneficio no es para el conjunto del sector, sino para ciertos consumidores, puede también plantearse si estos costes no deberían ser financiados con cargo a los Presupuestos Generales del Estado<sup>223</sup>.

Todas estas consideraciones son perfectamente extrapolables al autoconsumo eléctrico de fuentes renovables y al “impuesto al sol” y nos sirve para cuestionar de nuevo el coste de respaldo en su configuración actual.

Una argumentación similar a la expuesta hasta ahora en relación con los costes del sistema eléctrico, y más concretamente del coste de respaldo, es la defendida por el Abogado General M. Campos Sánchez-Bordona, recogida en sus Conclusiones en relación a este mismo Asunto, C 189/15, y presentadas el 21 de abril de 2016.

En cuanto a los hechos, partimos de que en Italia, como en España, los consumidores de energía eléctrica, sean personas físicas o jurídicas, sufragan los denominados «costes generales del sistema eléctrico» (en lo sucesivo, «CGSE») en función de sus consumos respectivos. El Gobierno italiano manifiesta que el reparto de los CGSE entre los usuarios del sistema eléctrico es el mecanismo utilizado por Italia para financiar los llamados costes de transición a la competencia que se generaron al liberalizar el sector eléctrico en muchos Estados miembros de la Unión. La legislación italiana obliga a pagar estos costes a las empresas distribuidoras de electricidad, que los repercuten sobre los consumidores finales.

---

<sup>223</sup> LAVILLA RUBIRA, J.J., “Prestaciones patrimoniales públicas no tributarias impuestas a las empresas que operan en el sector eléctrico”, LÓPEZ RAMÓN, F (coord.), *Las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias y la resolución extrajudicial de conflictos*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 2015, págs. 69 a 102;

GÓMEZ-FERRER RINCÓN, R., “Las prestaciones patrimoniales de carácter público y naturaleza no tributaria”, LÓPEZ RAMÓN, F (coord.), *Las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias y la resolución extrajudicial de conflictos*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 2015, págs. 31 a 67.

Tal y como sucede en España con la CNMC, las empresas distribuidoras transfieren el dinero recaudado a un organismo público, el Fondo de Compensación, que lo destina a cada uno de los objetivos de interés general cuya financiación cubre este sistema. Y esto se considera decisivo para no calificarla como un impuesto. No se pretende satisfacer una necesidad pública, sino compensar un coste.

El planteamiento de la cuestión es si la obligación de pago de los CGSE se ha traducido en un tributo sometido a las Directivas 2008/118 y 2003/96 o si, por el contrario, se trata de un mecanismo de cobro al consumidor, dentro de la tarifa eléctrica, de una prestación patrimonial obligatoria, pero de carácter no tributario.

En este caso, el derecho italiano interpreta la obligación de pago de este tipo de costes generales como una prestación patrimonial de carácter no tributario, y la jurisprudencia de los tribunales italianos rechaza también que se trate de un impuesto.

Uno de las dificultades que nos encontramos en estos casos, tal y como señala el Abogado General, es que la normativa de la Unión no contiene una definición de impuesto indirecto ni tampoco la ofrece la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, aunque alguna sentencia les atribuye ciertos elementos característicos: no gravan la renta o el patrimonio de una persona física o jurídica (lo que es propio de los impuestos directos), sino el consumo de una mercancía o la prestación de un servicio, y se suelen incluir en las facturas de los consumidores.

El Abogado General hace referencia en sus Conclusiones a otros pronunciamientos del Tribunal de Justicia en los que ha analizado la compatibilidad de mecanismos tarifarios, vigentes en el sector eléctrico, con las normas de la Unión sobre ayudas de Estado. Un ejemplo de ello, es el asunto *Alcoa Trasformazioni/Comisión*, en el que el Tribunal catalogó, de manera genérica y poco precisa, como exacción parafiscal la cantidad

adicional facturada a los consumidores italianos con objeto de conceder una tarifa eléctrica preferencial a industrias de gran consumo energético en Italia, en particular, a fábricas de aluminio pertenecientes a *Alcoa*. La recaudación de esta exacción parafiscal se transfería al Fondo de Compensación, que reembolsaba directamente a Alcoa la diferencia entre el importe de la tarifa pagada a ENEL y la tarifa preferencial.

El Abogado General considera que son dos los argumentos clave para sostener que el pago de los CGSE no deriva de una prestación pública de carácter tributario.

El primero atiende a su naturaleza, que es la propia de una prestación patrimonial de carácter no tributario. Incluso admitiendo que las cantidades globales en las que se traduce tengan carácter de fondos estatales, para su eventual apreciación como ayudas de Estado, no por eso adquieren la fisonomía (ni la naturaleza) de un impuesto. Las prestaciones patrimoniales de carácter público, a diferencia de los tributos, no generan ingresos que pasen a formar parte de los presupuestos estatales para satisfacer necesidades públicas, generales o específicas, que las autoridades nacionales deban financiar, siendo este factor identificado por el Tribunal de Justicia como un elemento propio de las figuras tributarias.

El segundo argumento es que en el mecanismo de reparto de los CGSE no hay una intervención de las autoridades fiscales nacionales ni estas pueden ejercer las prerrogativas habituales de la hacienda pública. Cuando un consumidor no paga el porcentaje que la empresa comercializadora incluye en su factura eléctrica a título de CGSE (y que después se transfiere al Fondo de Compensación), no actúan los funcionarios de la administración fiscal: la eventual discrepancia entre la empresa y el usuario, también por este concepto, ha de dirimirse ante la jurisdicción ordinaria.

En mi opinión, la argumentación del Abogado General es mucho más consistente que la del propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su reciente sentencia, de 18 de

enero de 2017, Asunto C-189/15, en relación a la valoración de la naturaleza de los costes generales del sistema eléctrico, y que pasaré a comentar a continuación.

Antes de pasar a valorar la sentencia del TJUE, es necesario tener en cuenta el contexto de la misma, que responde a una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Consiglio di Stato (Consejo de Estado, Italia), en la que se cuestionan las ventajas otorgadas a las empresas de elevado consumo energético del sector manufacturero únicamente (artículo 17 Directiva 2003/96/CE) en cuanto a los importes exigidos para cubrir los costes generales del sistema eléctrico. Apuntar también que los cargos del sistema eléctrico de los Estado Miembros no están armonizados y, en todo caso, tampoco existe una categoría o concepto de tributo comunitario como tal.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea considera que los importes exigidos para cubrir los costes generales del sistema eléctrico constituyen impuestos indirectos en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Directiva 2003/96, y para llegar a esta conclusión utiliza los siguientes argumentos:

En primer lugar, recuerda que la calificación de un impuesto, tasa, derecho o exacción con arreglo al Derecho de la Unión corresponde efectuarla al Tribunal de Justicia en función de las características objetivas del gravamen, con independencia de la calificación que le atribuya el Derecho nacional por lo que es preciso examinar las características objetivas de los importes exigidos para cubrir los costes generales del sistema eléctrico.

El Tribunal considera que para calificar de impuesto los importes exigidos para cubrir los costes generales del sistema eléctrico es preciso que exista una obligación de abonar tales importes y que, en caso de incumplimiento de esta obligación, las autoridades competentes ejerzan acciones legales contra la persona obligada al pago, teniendo presente que la persona jurídicamente obligada a realizar el pago no es necesariamente el consumidor

final al que se repercuten tales importes. Hasta aquí estamos de acuerdo, pero no cuando afirma que este es el caso de los importes exigidos para cubrir los costes generales del sistema eléctrico, tal y como hemos argumentado anteriormente.

En segundo lugar, el TJUE entiende que los importes exigidos para cubrir los costes generales del sistema eléctrico están destinados a financiar, no necesariamente los costes de producción y de distribución de la electricidad, sino objetivos de interés general, con arreglo a los criterios de reparto establecidos por las autoridades públicas., entre los que se halla el fomento de las fuentes de energías renovables y de la eficacia energética, la seguridad nuclear y las compensaciones territoriales, los regímenes tarifarios especiales para la Sociedad nacional de ferrocarriles, las compensaciones destinadas a las pequeñas empresas del sector eléctrico, el apoyo a la investigación aplicada en el sector eléctrico y la cobertura del «bono eléctrico» y de las ventajas otorgadas a las empresas de elevado consumo de electricidad. Y aunque en esto también estamos de acuerdo, no comparto su argumentación de que el hecho de que los importes exigidos para cubrir los costes generales del sistema eléctrico no estén destinados al presupuesto nacional general, sino que se abonen en las cuentas de gestión del Fondo de Compensación del Sector Eléctrico, con objeto de atribuirlos a ciertas categorías de operadores para usos específicos, no permite excluir tales importes del ámbito de la fiscalidad, tal y como he argumentado en párrafos anteriores.

En tercer lugar, el TJUE considera que los impuestos indirectos suelen repercutirse al consumidor final del bien o del servicio suministrado mediante su inclusión en el importe de la factura que se le presenta, tal y como ocurre en este caso. Aunque esta afirmación del TJUE no plantea dudas, también es cierto que aunque los impuestos indirectos se repercutan a terceros, esto no supone que otro tipo de prestaciones públicas no tributarias no puedan repercutirse también.

El TJUE concluye afirmando la naturaleza de impuesto indirecto de los cargos que nos ocupa y confirmando que, con arreglo al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, la electricidad puede someterse a un impuesto indirecto distinto del impuesto especial establecido por dicha Directiva si ese impuesto indirecto persigue, por una parte, uno o varios fines específicos y si respeta, por otra parte, las normas impositivas aplicables a los impuestos especiales o al IVA en lo referente a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto, sin incluir en tales normas las disposiciones relativas a las exenciones.

Como ya hemos puesto de manifiesto a lo largo de este epígrafe, no compartimos el criterio del TJUE en este caso, y subrayamos las limitaciones que existen en el ámbito comunitario para valorar correctamente la naturaleza de estos cargos.

El coste de respaldo es una prestación patrimonial pública de naturaleza no tributaria que no está sujeta a armonización y que en el caso español afecta muy negativamente al autoconsumo eléctrico de fuentes renovables.

### **5.3 Valoración**

Tras el estudio de el autoconsumo eléctrico de fuentes renovables, es indudable que el autoconsumo incide de manera muy positiva en el sistema eléctrico a través de un ahorro de energía, objetivo impuesto tanto por las Directivas comunitarias como por Ley 24/2013 del Sector Eléctrico. Además ayuda a cumplir los compromisos adquiridos en materia de protección del medio ambiente, eficiencia energética y fomento de energías renovables.

No vamos a repetir en este momento todas las ventajas e inconvenientes del autoconsumo eléctrico de fuentes renovables, ni tampoco la falta de políticas energéticas y ambientales

coherentes, pero la configuración actual del “impuesto al sol” es una prueba de esto último.

Es cierto que no se grava con este coste de respaldo el autoconsumo si la instalación no está conectada a la red, pero no es menos cierto que exigir este coste de respaldo por la energía producida y autoconsumida que no ha pasado por la red, en los supuestos en los que el autoconsumidor sí se conecta a la red (la mayor parte de los casos), está muy alejado del objetivo de incentivar el autoconsumo eléctrico de fuentes renovables y carece de todo sentido.

Esto ha llevado a las entidades y colectivos favorables al autoconsumo a criticar de forma contundente su inclusión en la norma, al considerar que mediante ese cargo se penaliza a la energía que es producida y consumida sin tocar la red eléctrica.

Parece razonable que este cargo se calcule con arreglo a un término fijo por potencia y no sobre el autoconsumo horario por energía, puesto que tal y como está regulado es evidente que no favorece el autoconsumo<sup>224</sup>. Esta fue la sugerencia de la CNMC en su Informe IPN/DE/011/15.

Además, el “impuesto al sol” puede resultar discriminatorio puesto que los consumidores que habiendo reducido su demanda eléctrica por haber adoptado medidas de eficiencia energética, por ejemplo, están exentos de los costes del sistema eléctrico respecto a esta energía no demanda, pero el autoconsumidor no está exento del coste de respaldo en relación con la energía producida y autoconsumida, que también es una medida de eficiencia energética.

---

<sup>224</sup> GALÁN SOSA, J., “El prosumidor como nuevo sujeto en el sector eléctrico: propuestas de mejora para la regulación del autoconsumo de energía eléctrica”. *CEF Legal. Revista Práctica de Derecho*, Noviembre 2016, núm 190, pág. 36.

Como hemos expuesto ya, el coste de respaldo hace frente a los pagos por capacidad, es decir, el pago a la inversión y el pago a la disponibilidad que comprende la misma. Como el objeto del pago por la inversión es incentivar la instalación de nueva capacidad para equilibrar la generación y la demanda en el horizonte de largo plazo, y esto también se puede conseguir mediante el autoconsumo, se entiende que no está justificado que el autoconsumidor pague por ello.

Por otro lado, y como hemos apuntado al examinar la naturaleza del “impuesto al sol”, los beneficios del uso del autoconsumo no sólo repercuten en el autoconsumidor, ni tampoco se limitan sistema eléctrico (sostenibilidad del mismo), sino que los efectos van más allá: protección del medio ambiente y cumplimiento de los compromisos adquiridos en esta materia, ahorro energético al eliminar pérdida en las redes, reduce la dependencia energética, etc. Esto nos hace pensar que el autoconsumidor no tendría que soportar los costes de respaldo del sistema, sino que estos costes se tendrían que repartir del mismo modo que los beneficios que genera esta práctica.

Añadir que las exenciones que se establecen son principalmente transitorias por lo que no mitigan los efectos negativos de esta regulación.

A pesar de ello, es evidente que una generalización del autoconsumo puede ir ligada a una reducción de los ingresos del sistema eléctrico que se reflejaría de forma negativa en la factura eléctrica del conjunto de los consumidores, tal y como apunta la Comisión Europea.

Y también es cierto que es muy difícil que existan instalaciones de autoconsumo aisladas y la red tiene que estar preparada para dar respuesta tanto a las necesidades como a los excesos que produce el autoconsumo eléctrico.



Pero no es menos cierto que, en ningún caso, se puede perjudicar al autoconsumidor respecto al resto de consumidores de energía eléctrica.

En otro orden de cosas, me gustaría señalar que, teniendo en cuenta la consideración del “impuesto al sol” como prestación patrimonial pública de carácter no tributario, se plantean dudas sobre el cumplimiento del principio de reserva de ley, a pesar de ser relativo, porque la Ley del Sector Eléctrico es muy parca al establecer el coste de respaldo, y es el RD 900/2015 y las órdenes ministeriales los que “completan” esta regulación.

Además, la configuración y cuantificación de estos costes de respaldo es confusa y dificulta a los particulares la inversión en instalaciones de autoconsumo eléctrico de fuentes de energía renovables.

Para concluir este capítulo, me gustaría hacer referencia a la Comunicación de la Comisión de Europea sobre Mejores Prácticas de autoconsumo en las energías renovables, de 15 de julio de 2015, en este aspecto<sup>225</sup>.

Una de sus recomendaciones de la Comisión es precisamente asegurar que la contribución de los autoconsumidores a la financiación de los costes y servicios del sistema no sea discriminatoria y tenga en cuenta la energía renovable generada por las instalaciones de autoconsumo.

Como ya hemos expuesto en este capítulo, se parte de la premisa de que los autoconsumidores deben contribuir a la financiación de los costes y servicios del sistema eléctrico, siempre que se encuentren conectados a la red. Es una cuestión compleja pero es cierto que la sostenibilidad del sistema eléctrico, desde un punto de vista económico, es una preocupación creciente a la vista de la penetración de la generación distribuida. Se

---

<sup>225</sup> GALÁN SOSA, J., “El prosumidor como nuevo sujeto en el sector eléctrico: propuestas de mejora para la regulación del autoconsumo de energía eléctrica”. CEF Legal. Revista Práctica de Derecho, Noviembre 2016, núm 190, págs. 154 y ss.

tiene que conjugar la necesidad de contribuir a la financiación de los costes del sistema eléctrico con el objetivo de no desincentivar la práctica del autoconsumo y evitar el establecimiento de cargos que puedan resultar discriminatorios, de acuerdo al criterio de la Comisión Europea en su documento sobre las “mejores prácticas” en autoconsumo.

Se propone que la contribución de los autoconsumidores a esos costes y servicios del sistema por la energía, tenga como criterio de imputación el impacto efectivo que los autoconsumidores tienen en el sistema eléctrico. De esta forma, la aplicación de los cargos y peajes del sistema habrá de tener lugar sobre elementos como la potencia, la energía recibida de la red o la energía inyectada, pero no sobre la energía autoconsumida, puesto que esta última no circula por las redes eléctricas.

Además deben aplicarse exenciones, cuando se trate de cargos que incluyan la financiación de la retribución de las energías renovables, a aquellos autoconsumidores que produzcan su energía mediante este tipo de fuentes. Este criterio coincide con una de las recomendaciones expresas de la Comisión Europea y se recoge también en el Informe IPN/DE/011/15 de la CNMC.

En el caso de que el autoconsumidor disponga de elementos de acumulación, como baterías, la potencia de estos elementos no debe computar para el cálculo de los cargos económicos a que venga obligado puesto que la utilización de esos sistemas de almacenamiento contribuye a aumentar la eficiencia energética.

Esperemos que se tengan en cuenta algunas de estas recomendaciones de la Comisión Europea para futuros cambios en nuestra regulación del autoconsumo eléctrico.

## **6. FINALIDAD EXTRAFISCAL DE LA IMPOSICIÓN SOBRE LA ENERGÍA DE FUENTES RENOVABLES**

Tras el análisis de la fiscalidad del autoconsumo eléctrico de fuentes renovables desde el punto de vista de su configuración y adecuación a los principios constitucionales, y de otras figuras no tributarias, pasamos a estudiar en este capítulo la finalidad extrafiscal de la imposición sobre la energía de fuentes renovables y el análisis de los tributos analizados, que tienen relación con el autoconsumo eléctrico de fuentes renovables, desde esta perspectiva.

Es en los años noventa cuando, principalmente por la creciente preocupación por el cambio climático, la imposición ambiental llama la atención de diversos gobiernos europeos y se extiende la aplicación de las denominadas reformas fiscales verdes.<sup>226</sup> Aunque es cierto que ya desde la posguerra, la imposición energética jugaba un papel importante en muchos países y producía efectos ambientales positivos colaterales, pero se fundamentaba en un fin fiscal vinculado a las bajas elasticidades precio de los productos energéticos, por tanto se puede afirmar que no es fenómeno nuevo.

La principal causa de este crecimiento por el interés de la extrafiscalidad de los tributos es, como ya hemos apuntado, la preocupación creciente por el medio ambiente. La fiscalidad medioambiental se considera una vía de solución de los conflictos sociales flexible en contraposición con soluciones rígidas más propias del Derecho sancionador e incluso de las normas tributarias puramente recaudatorias, al introducir incentivos sobre los sujetos afectados por ellos que pueden atender o no, lo que representará una mayor o menor carga

---

<sup>226</sup> GAGO RODRÍGUEZ, A. y LABANDEIRA VILLOT, X., “La imposición ambiental como opción para España”, *Papeles de Economía Española*, nº139, 2014, pág. 143. *La Fiscalidad en España: problemas, retos y propuestas*.

tributaria. Se trata por tanto de instrumentos económicos o de mercados, con los que el consumidor/contaminador puede modificar su conducta de manera voluntaria.

El auge de estos tributos en España se explica también por la configuración específica del reparto de poder tributario diseñado por la Constitución española, que limita la creación de tributos propios por parte de las Comunidades Autónomas. Por este motivo, las Comunidades Autónomas han visto una oportunidad en la extrafiscalidad, y especialmente en la tributación ambiental, para ejercer su poder tributario, teniendo en cuenta que el Estado había explotado esta vía de manera muy limitada<sup>227</sup>. Por supuesto, la recaudación justifica también la proliferación de este tipo de tributos.

Como ya hemos apuntado al hablar de la fiscalidad de fuentes renovables, los tributos ecológicos son instrumentos muy útiles para modificar el comportamiento ambiental de los agentes, dejando un grado de flexibilidad inexistente en los instrumentos directos; al mismo tiempo se genera un estímulo tecnológico permanente, puesto que definen un sistema de premios/pagos del que se pueden derivar beneficios/ahorros si los agentes introducen conductas reductoras de la contaminación. Además, los tributos ambientales definen soluciones más eficientes en términos de costes, al poder adaptar cada agente su conducta para modular el coste soportado, pues no existe un coste fijo y uniforme, como ocurre con los instrumentos directos, sino que el coste se determina para cada conducta de manera diferenciada, de forma que se minimizan los costes individualizados de descontaminar y, en consecuencia, se hace mínimo el coste global<sup>228, 229</sup>.

---

<sup>227</sup> VARONA ALABERN, J.E., *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2009, p.11.

<sup>228</sup> GAGO RODRÍGUEZ, A, LABANDERIA VILLOT, X., "La reforma fiscal verde", *Mundi-Prensa*, Madrid, 1999, pag.21-22.

<sup>229</sup> ORTIZ CALLE, E., "Límites y posibilidades de una imposición sobre los hidrocarburos orientada a la protección del medio ambiente", *Noticias de la Unión Europea*, Nº 234, 2004, pág. 68

## 6.1 Finalidad extrafiscal en el ámbito europeo.

El artículo 4.2 del TFUE establece las materia de competencias compartidas entre la Unión y los Estados miembros, entre las que se incluyen, en la letra e), el medio ambiente, y en la letra i) la energía. En estos casos de competencias compartidas, la Unión y los Estados miembros podrán legislar y adoptar actos jurídicamente vinculantes en dicho ámbito. Los Estados miembros ejercerán su competencia en la medida en que la Unión no haya ejercido la suya. Los Estados miembros ejercerán de nuevo su competencia en la medida en que la Unión haya decidido dejar de ejercer la suya.

En cuanto a la protección del medio ambiente, el artículo 11 del TFUE establece que *las exigencias de la protección del medio ambiente deberán integrarse en la definición y en la realización de las políticas y acciones de la Unión, en particular con objeto de fomentar un desarrollo sostenible.*

Y en el artículo 191.2 del TFUE, se manifiesta que *la política de la Unión en el ámbito del medio ambiente tendrá como objetivo alcanzar un nivel de protección elevado, teniendo presente la diversidad de situaciones existentes en las distintas regiones de la Unión. Se basará en los principios de cautela y de acción preventiva, en el principio de corrección de los atentados al medio ambiente, preferentemente en la fuente misma, y en el principio de quien contamina paga.*

La Directiva 2003/96/CE deja un margen de discrecionalidad relativamente amplio a los Estados miembros para que introduzcan este interés ambiental, establecido en el TFUE, en

la imposición de los productos energéticos y la electricidad<sup>230</sup>, dejando a libre disposición de los Estados esta cuestión.

Así, en los Considerando de la Directiva se manifiesta que la imposición de los productos energéticos y, cuando proceda, de la electricidad, constituye uno de los instrumentos de que se dispone para alcanzar los objetivos del Protocolo de Kioto. Además, para alcanzar estos objetivos considera conveniente dejar a los Estados miembros la flexibilidad necesaria para definir y aplicar políticas adaptadas a sus circunstancias nacionales, permitiéndoles ajustarse a los niveles mínimos comunitarios de imposición mediante la acumulación de todos los impuestos indirectos recaudados que hayan decidido aplicar (a excepción del IVA).

Es importante destacar de nuevo la previsión del artículo 15 de dicha Directiva, que establece que los Estados miembros podrán aplicar bajo control fiscal exenciones totales o parciales o reducciones del nivel de imposición a la electricidad de origen solar o eólico, generada por el oleaje, de origen mareomotriz o geotérmico, de origen hidráulico producida en instalaciones hidroeléctricas, generada a partir de biomasa y productos elaborados a partir de la biomasa, generada por metano emitido por minas de carbón abandonadas, generada por pilas de combustible; así como a los productos energéticos y la electricidad utilizados para la generación combinada de calor y electricidad, y a la electricidad producida por la generación combinada de calor y electricidad, siempre que los generadores combinados sean respetuosos con el medio ambiente o de rendimiento elevado, hasta que el Consejo, basándose en un informe y una propuesta de la Comisión, adopte por unanimidad una definición común .

---

<sup>230</sup> ORTIZ CALLE, E., "El Ordenamiento Comunitario de la imposición de la energía y la protección del medio ambiente", *Noticias de la Unión Europea*, nº268, mayo 2007, pag.114

Por supuesto, estas decisiones de los Estados miembros deberán respetar los principios y libertades garantizados en el TFUE, y en las Directivas y Reglamentos que desarrollan el Derecho originario comunitario, así como la jurisprudencia que interpreta el ordenamiento comunitario.

Podemos afirmar por tanto que en el marco del derecho comunitario es posible la utilización de los tributos con finalidad extrafiscal, admitiéndose la libertad de cada Estado miembro para establecer gravámenes diferenciadores en virtud de criterios objetivos, siempre que tales gravámenes encaminen a conseguir objetivos compatibles con el ordenamiento comunitario, como es la protección del medio ambiente<sup>231</sup>.

Como ocurre también con el ordenamiento interno de cada Estado, al establecer un tributo con finalidad extrafiscal, en este caso medioambiental, se tienen que ponderar las prescripciones comunitarias de tipo ambiental con las libertades básicas del TFUE, como la competencia y la libertad de circulación, logrando un equilibrio, y sin que necesariamente tengan que prevalecer las libertades fundamentales del TFUE frente a los fines medioambientales<sup>232</sup>. La protección del medio ambiente es además un principio transversal, que, como tal, determina que las exigencias de la protección del medio ambiente deberán integrarse en la definición y en la realización de las políticas y acciones de la Unión, en particular con objeto de fomentar un desarrollo sostenible (artículo 11 del TFUE).

En relación con este asunto, se pronunció el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en sentencia de 20 de septiembre de 1988, Comisión/Dinamarca, Asunto 302/86, considerando la protección del medio ambiente como uno de los objetivos esenciales de la

---

<sup>231</sup> BORREGO MORO, C., "Límites del Derecho Comunitario en los tributos ambientales", en *Noticias de la Unión Europea*, núm. 193, 2001, pág.21.

<sup>232</sup> ORTIZ CALLE, E., "Límites y posibilidades de una imposición sobre los hidrocarburos orientada a la protección del medio ambiente", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 234, 2004, pág.63-64.

Comunidad que, como tal, puede justificar ciertas limitaciones al principio de la libre circulación de las mercancías.

Y posteriormente, a través de la Sentencia de 2 de abril de 1998, *Outokumpu Oy*, - Asunto C-213/96, que aunque se opone a un impuesto claramente discriminatorio para el resto de países de la UE (distintos de Finlandia) reconoce la finalidad extrafiscal de los tributos, recordando que, según jurisprudencia reiterada de este Tribunal, el Derecho comunitario no restringe la libertad de cada Estado miembro de establecer un sistema diferenciado de tributación para algunos productos, pero estas diferencias sólo son compatibles con el Derecho comunitario si persiguen objetivos de política económica compatibles, a su vez, con las prescripciones del Tratado y del Derecho derivado y si se aplican de manera que eviten cualquier forma de discriminación, directa o indirecta, respecto a las importaciones procedentes de los demás Estados miembros, o de protección de las producciones nacionales competidoras.

El Tribunal confirma que el artículo 95 del Tratado no se opone, por tanto, a que el tipo de un tributo interno sobre la electricidad varíe según el método de producción de ésta y según las materias primas utilizadas para dicha producción, en la medida en que esa diferenciación se base en razones relacionadas con el medio ambiente porque la protección del medio ambiente constituye uno de los objetivos esenciales de la Comunidad. Además, considera que la compatibilidad con el medio ambiente de los métodos de producción en particular de la energía eléctrica constituye un objetivo importante de la política energética de la Comunidad.

En este mismo sentido se pronuncia el Tribunal de Justicia Europeo cuando tiene que valorar algunas medidas de los Estados miembros como ayudas de estado, como ya vimos



en el bloque de fiscalidad<sup>233</sup>. Destacar también que, en otras resoluciones, el Tribunal de Justicia parece sacrificar la protección del medio ambiente en beneficio de otras libertades comunitarias, o normas de derecho derivado armonizadoras de la imposición indirecta, dentro del análisis y ponderación que realiza el Tribunal<sup>234</sup>.

Para concluir con esta revisión de la finalidad extrafiscal medioambiental en el ámbito europeo, me gustaría hacer referencia al pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la Sentencia de 27 de febrero de 2014, C 82/12, Jordi Besora, que declaró incompatible con el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/EU, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, conocido como “céntimo sanitario” español, considera que *el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma nacional que establece un impuesto sobre la venta minorista de hidrocarburos, como el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos controvertido en el litigio principal, ya que no puede considerarse que tal impuesto persiga una finalidad específica en el sentido de dicha disposición, toda vez que el mencionado impuesto, destinado a financiar el ejercicio, por parte de los entes territoriales interesados, de sus competencias en materia de sanidad y de medioambiente, no tiene por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y del medioambiente.*

---

<sup>233</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia, de 13 de marzo de 2001, PreussenElektra AG/Schleswig G, Asunto 379/98; Sentencia del Tribunal de Justicia, de 8 de noviembre de 2001, Adria-Wien Pipeline GMBH, Asunto C-143/99.

<sup>234</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia, de 29 de noviembre de 2001, François De Coster, Asunto C-17/00; Sentencia del Tribunal de Justicia, de 10 de junio de 1999, sobre el Impuesto sueco de protección del medio ambiente que gravaba la navegación aérea interna de carácter comercial, Asunto 346/97.

Para llegar a esta conclusión, el TJUE señala que una finalidad específica, en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, es un objetivo distinto del exclusivamente presupuestario, tal y como ha reiterado la jurisprudencia de este Tribunal. Y, en este punto destaco “exclusivamente” porque el Tribunal reconoce que todo impuesto tiene necesariamente una finalidad presupuestaria, por lo que esto no puede excluir per se que pueda tener también una finalidad específica y extrafiscal.

En este caso concreto, para considerar que el IVMDH persigue una finalidad específica, sería preciso que el impuesto tuviese por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y del medioambiente, es decir, que los rendimientos de dicho impuesto debieran utilizarse obligatoriamente para reducir los costes sociales y medioambientales vinculados específicamente al consumo de los hidrocarburos que grava dicho impuesto, existiendo un vínculo directo entre el uso de los rendimientos y la finalidad del impuesto en cuestión. Esta vinculación no existe en el caso de referencia, ya que el impuesto se destina a financiar el ejercicio, por parte de los entes territoriales interesados, de sus competencias en materia de sanidad y de medioambiente, y no tiene por objeto garantizar la protección de la salud y del medioambiente.

Podemos concluir, que la finalidad extrafiscal de los tributos es compatible con el Derecho comunitario y la jurisprudencia del TFUE, siempre que respete el ordenamiento comunitario y tenga una “verdadera” finalidad extrafiscal, distinta de la finalidad presupuestaria.

## **6.2. Finalidad extrafiscal en España.**

En el caso de España, la función extrafiscal no aparece reconocida explícitamente en la Constitución Española, aunque sí se prevé en el artículo 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en el que se establece que *los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.*

Por otro lado, la Constitución Española reconoce en el artículo 45.2 que los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva.

A continuación, desarrollaremos el concepto de la finalidad extrafiscal en España, partiendo de que la finalidad principal de los tributos es recaudar recursos con los que sufragar los gastos públicos. Esta finalidad recaudatoria puede pasar a un segundo plano para priorizar determinadas finalidades intervencionistas que pueden modificar el comportamiento de los sujetos gravados por los tributos.

El Tribunal Constitucional no ha dudado en reconocer esta función extrafiscal de los tributos, entendiendo que puede derivarse directamente de los preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política económica y social, como en el caso que nos ocupa sería el artículo 45.2 de la Constitución. Además, el Tribunal Constitucional reconoce que es posible que el legislador persiga simultáneamente fines de

ordenación y recaudatorios<sup>235</sup>. Así, se establece por primera vez en la STC 37/1987 (FJ13), de 26 de marzo, que resuelve un recurso de inconstitucionalidad sobre el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas de la Comunidad Autónoma Andaluza.

El Tribunal Constitucional señala en esta sentencia, que el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 de la Constitución tampoco se opone a la finalidad extrafiscal, ya que el respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales.

En este caso, al tratarse de un impuesto autonómico, el Tribunal considera que las Comunidades Autónomas pueden establecer impuestos de carácter primordialmente extrafiscal, pero ello ha de llevarse a cabo dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias y principios derivados directamente de la Constitución (art. 31), de la Ley Orgánica que regula el ejercicio de sus competencias financieras (art. 157.3 de la Constitución) y de los respectivos Estatutos de Autonomía.

Por tanto, el Tribunal Constitucional considera que tienen finalidad extrafiscal aquellos tributos que persiguen disuadir o desincentivar actividades que consideran nocivas, o bien estimular actuaciones protectoras de determinada finalidad, sin perjuicio de que la finalidad extrafiscal sea compatible con un propósito recaudatorio, que es consustancial al propio concepto de tributación cuya razón de ser es la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, tal y como recoge el artículo 31.1 de la Constitución<sup>236</sup>.

---

<sup>235</sup> Otras sentencias en el mismo sentido: STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ4º; STC 186/1993, de 7 de junio, FJ 4º; STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 8º; STC 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 8º; y STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ3º.

<sup>236</sup> ORTIZ CALLE, E., "Extrafiscalidad y Constitución en la imposición energética-ambiental", GONZÁLEZ – CUÉLLAR SERRANO, ML. y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, 2017, págs. 86 y ss.

Como reitera la jurisprudencia constitucional<sup>237</sup>, los tributos extrafiscales deben recaer sobre alguna fuente de capacidad económica, pues esta idea es inherente al concepto constitucional de tributo. Además, lo determinante para poder identificar los fines extrafiscales, no es el anuncio de dicha finalidad en la Exposición de Motivos de las normas tributarias sino que es necesario examinar su estructura y sus principales elementos (hecho imponible, sujetos pasivos, base imponible y el resto de elemento de cuantificación)<sup>238</sup>. Entre otras, así lo confirma la STC 289/2000, de 30 de noviembre, que declara la nulidad de la ley del Parlamento de las Islas Baleares 12/1991, de 20 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente: *al considerar que aunque la Exposición de Motivos exteriorice una pretendida finalidad protectora del medio ambiente, según la Ley autonómica el hecho imponible del Impuesto lo constituye la titularidad de elementos patrimoniales afectos a la realización de las actividades que integran el objeto del tributo, a saber, las de producción, almacenaje, transformación, transporte efectuado por elementos fijos y suministro de energía eléctrica y de carburantes y combustibles sólidos, líquidos o gaseosos, así como a las de comunicaciones telefónicas o telemáticas ; siendo lo sometido a tributación (verdadera riqueza gravada), el valor de los elementos patrimoniales calculado mediante la capitalización del promedio de los ingresos brutos de explotación durante los tres últimos ejercicios o, lo que es lo mismo, articulándose el gravamen con independencia de la capacidad o aptitud de cada uno para incidir en el medio ambiente que se dice proteger. Estamos, pues, en presencia de un tributo que no grava directamente la actividad contaminante, sino la titularidad de unas determinadas instalaciones y, como veremos de inmediato, el hecho de que el valor de esas instalaciones se calcule mediante la*

---

<sup>237</sup> STC 53/2014, de 10 abril, FJ 6º; STC 74/2016, de 14 de abril, FJ 2º.

<sup>238</sup> STC 60/2013, de 13 de marzo, FJ 3º; STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 3º.

*capitalización de los ingresos no trasmuta lo que es impuesto sobre unos elementos patrimoniales en un impuesto sobre actividades contaminantes.*

El Tribunal Constitucional afirma que el *IBIAMA*, *bajo la aparente finalidad protectora del medio ambiente, no arbitra instrumento alguno que se dirija a la consecución de ese fin, con lo que, a la postre, no grava la capacidad económica pretendidamente sometida a imposición, como una forma de contribuir al sostenimiento del gasto público que genera la indebida, o incluso debida, utilización del medio ambiente (manifestación concreta del principio de "quien contamina paga").*

*En efecto, el tributo cuestionado no se dirige, en sentido negativo, a disuadir el incumplimiento de ninguna obligación, pero tampoco busca, en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras del medio ambiente, en cumplimiento del art. 45.1 C.E., desvinculándose así de la verdadera aptitud de cada sujeto para incidir en el medio en el que se desenvuelve (es decir, de la capacidad para afectar como modalidad del principio de capacidad económica previsto en el art. 31.1 C.E.). En consecuencia, no cabe considerar que el referido impuesto grave efectivamente la actividad contaminante cuando desconoce el impacto ambiental en que incurren los sujetos llamados a soportarlo, o lo que es lo mismo, la medida concreta en la que cada uno afecta al medio ambiente (sea persona física o jurídica). Si lo efectivamente gravado fuese la actividad contaminante se habrían sometido a imposición todas aquellas instalaciones, cualquiera que fuese la clase de actividad a la que se hallasen afectas, que de alguna manera pudiesen atentar contra ese medio ambiente, buscando un efecto disuasorio o estimulante de la realización de conductas dañinas o protectoras del entorno ecológico en el que se desenvuelve la actividad.*

En los mismos términos se pronuncia el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la Sentencia de 27 de febrero de 2014, C 82/12, Jordi Besora, tal y como hemos reproducido anteriormente.

La doctrina española mayoritaria y el Tribunal Constitucional entiende que los fines extrafiscales no son incompatibles con el principio de capacidad económica, pues, como acabamos de exponer, el tributo no persigue únicamente una finalidad fiscal y, además, la capacidad económica no es el criterio exclusivo y excluyente de la justicia tributaria<sup>239</sup>.

El principio de capacidad económica no es el criterio exclusivo de los tributos, sino que la justicia tributaria se integra de otros principios que pueden legitimar el establecimiento de un tributo, tal y como lo corrobora el Tribunal Constitucional, entre otras<sup>240</sup>, en su sentencia 221/1992, de 11 de diciembre, al precisar el significado y alcance del principio de capacidad económica plasmado en el art. 31.1 de la Constitución. Así, recuerda que este Tribunal *ha declarado en ocasiones precedentes que capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra (SSTC 27/1981, fundamento jurídico 4. y 150/1990); la recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria (STC 76/1990, fundamento jurídico 3.). Ello no significa, sin embargo, que la capacidad contributiva pueda erigirse en criterio exclusivo de justicia tributaria, en la única medida de la justicia de los tributos. Como ya indicó este Tribunal en la citada STC 27/1981, la Constitución*

---

<sup>239</sup> RIVAS NIETO, E., "La protección del medio ambiente y la extrafiscalidad en España", *Políticas de protección ambiental en el siglo XXI: Medidas tributarias, contaminación ambiental y empresa*, 2013, pag.200.

<sup>240</sup> STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13º, ya transcrito; STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 8º.

*alude expresamente al principio de capacidad económica, pero lo hace sin agotar en ella el principio de justicia en materia tributaria. Es por tanto constitucionalmente admisible que el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza; y basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo (STC 37/1987, fundamento jurídico 13).*

Según el Tribunal Constitucional, el principio de capacidad económica opera como un límite al poder legislativo en materia tributaria pero en todo caso el legislador tiene que respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia.

En este punto es importante insistir en que la finalidad extrafiscal no es incompatible con el propósito recaudatorio y así lo declara el Tribunal Constitucional en su jurisprudencia, destacando la STC 53/2014 en relación con el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales creado por Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de medidas presupuestarias, administrativas y fiscales. En este caso, recuerda que sobre el concepto de extrafiscalidad ya se ha pronunciado el Tribunal en numerosas ocasiones, *considerando que tienen tal finalidad aquéllos que persigan, bien disuadir o desincentivar actividades que se consideren nocivas (por ejemplo, para el medio ambiente), bien, en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras de determinada finalidad, todo ello sin perjuicio de que la citada finalidad extrafiscal no sea incompatible con un propósito recaudatorio, aunque sea secundario, lo que es consustancial al propio concepto de*



*tributo, que no es otro que aquel cuya finalidad es contribuir «al sostenimiento de los gastos públicos» (art. 31.1 CE).*

*Para el Tribunal Constitucional, lo que diferencia un impuesto fiscal de uno extrafiscal es que el primero tiene como principal objetivo la financiación de las cargas públicas y su estructura está orientada principalmente a la capacidad económica o de pago, mientras que el segundo pretende, además, modificar comportamientos o al menos hacer pagar por ello.*

*De nuevo, el Tribunal Constitucional afirma en esta sentencia que lo determinante para poder identificar la tipología del tributo y, concretamente, uno con fines específicos o extrafiscales no es el anuncio de dicha finalidad en el preámbulo de las normas tributarias, sino que es preciso siempre un examen de su estructura del hecho imponible y también los supuestos de no sujeción o exención, los sujetos pasivos, la base imponible, y el resto de elementos de cuantificación.*

En los tributos con una finalidad extrafiscal, la cuestión se centra en la relación que medie entre el principio de capacidad económica y los fines tributarios. Si ningún tributo tiene exclusivamente una finalidad fiscal o una finalidad extrafiscal, tampoco ningún tributo puede responder exclusivamente a un principio concreto<sup>241</sup>. Esto se puede observar también en la configuración de las tasas y el principio de equivalencia, o en los impuestos extrafiscales medioambientales que nos ocupan.

Lo anterior no es óbice, como exige la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, y como manifiesta CASADO OLLERO, que si bien el legislador puede ampararse en otros principios y valores constitucionales para eximir o dejar de gravar una manifestación de

---

<sup>241</sup> CASADO OLLERO, G., "El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas", *Publicaciones del Instituto de Desarrollo Regional*, Universidad de Granada, Granada, 1982, págs., 80 y 81.

riqueza susceptible de imposición, en modo alguno dichos objetivos extrafiscales podrían legitimar el gravamen de una riqueza situada fuera de los límites imposables, ya que sería arbitraria e injusta la imposición que prescindiese por completo de la relativa capacidad económica de los contribuyentes<sup>242</sup>. Es preciso demostrar que la desviación de la capacidad económica es idónea y necesaria, en sentido técnico, para conseguir el fin de ordenación<sup>243</sup>.

En este punto, es preciso señalar, que algunos autores consideran que es mejor aceptar que los tributos extrafiscales no se fundamentan en el principio de capacidad económica porque, en última instancia, se limitan a utilizar un tributo para la persecución de fines de política social o económica ajenos a la obtención de ingresos<sup>244</sup>.

En cualquier caso, la configuración de un tributo extrafiscal limita (o incluso hace desaparecer, según algunos autores<sup>245</sup>) el principio de capacidad económica recogido en el artículo 31.1 de la Constitución, y que a su vez es una concreción del principio de igualdad, por lo que se tienen que examinar estos tributos extrafiscales, caso por caso, y superar el control de constitucionalidad exigido.

---

<sup>242</sup> CASADO OLLERO, G., “Los fines no fiscales de los tributos”, *RDFHP (Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública)*, núm. 213, mayo-junio, 1991, págs. 455-511.

<sup>243</sup> HERRERA MOLINA, P., *Capacidad económica y sistema fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pág.156.

<sup>244</sup> ORTIZ CALLE, E., “Extrafiscalidad y Constitución en la imposición energética-ambiental”, GONZÁLEZ – CUÉLLAR SERRANO, ML. y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, 2017, págs. 95.

<sup>245</sup> SOLER ROCH, M.T., “El principio de capacidad económica y la tributación medioambiental”, BECKER, F., CAZORLA, L.M, MARTÍNEZ-SIMANCAS, J., *Tratado de Tributación Medioambiental*, V.I, Thomson Reuters Aranzadi, 2008, pág.101.

Según GARCÍA NOVOA<sup>246</sup>, “se trata de figuras en las que el principio básico no puede ser la capacidad económica, sino una regla distinta que permita individualizar la contribución en quien ha provocado el daño ambiental y permita hacerlo en función de la intensidad de ese daño; ese principio podría ser el economista de internalización de costes, el de provocación de costes que justificaría la exigencia de tasas, o el ya citado principio quien contamina paga”.

Por otro lado, señalar que la afectación de las sumas recaudadas del impuesto a la realización de determinados gastos relacionados con fines de protección ambiental, no determina por sí sola la consideración de un tributo como ambiental<sup>247</sup>, sino que se tienen que valorar los principales elementos configuradores del tributo, tal y como acabamos de exponer.

En este sentido, FALCÓN Y TELLA considera que tampoco constituye una medida tributaria medioambiental, en sentido estricto, aquellos tributos cuya recaudación se afecta a una finalidad ecológica, por el mero hecho de dicha afectación. El fin medioambiental no sería predicable del tributo en sí mismo considerado, sino del gasto a cuya financiación atiende<sup>248</sup>.

El Tribunal Constitucional mantiene esta misma postura en su sentencia 179/2006, en relación con el impuesto extremeño sobre las instalaciones que inciden en el medio ambiente, pero no parecía tenerlo tan claro en la sentencia 168/2004, en relación con el

---

<sup>246</sup> GARCÍA NOVOA, C., “El Reglamento del Impuesto gallego sobre contaminación atmosférica. Puntualización a la Sentencia del TSJ de Galicia de 3 de julio de 2001”, en *Jurisprudencia Tributaria*, nº15, 2002.

<sup>247</sup> SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M., “Concepto e idoneidad de los tributos ambientales”, CHICO DE LA CÁMARA, P (Dir.), *La Fiscalidad Ambiental: Problemas Actuales y Soluciones*, Civitas, Thomson Reuters, 2012, pág. 35.

<sup>248</sup> FALCÓN Y TELLA, R., Las medidas tributarias medioambientales y la jurisprudencia constitucional, en ESTEVE PARDO, J. (Coord.), *Derecho del medio ambiente de la Administración local*, Civitas-Diputación de Barcelona, Madrid, 1996.

gravamen catalán sobre los elementos patrimoniales afectos a actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil.

Más recientemente, el Tribunal Constitucional, en la sentencia 74/2016 que declara inconstitucional el Impuesto catalán sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear, deja claro su posicionamiento al respecto al afirmar que *el dato de que la recaudación prevista por el tributo se encuentre afectada a una finalidad en concreto puede tener relevancia en el examen de equivalencia, si bien en términos sólo relativos, pues tal afectación «no es más que uno de los varios indicios –y no precisamente el más importante– a tener en cuenta a la hora de calificar la verdadera naturaleza del tributo, esto es, de determinar si en el tributo autonómico prima el carácter contributivo o una finalidad extrafiscal»*.

Como ya hemos señalado, la desviación del principio de capacidad económica tiene que estar justificada y ser idónea, necesaria y proporcional al fin que se pretende conseguir.

Por este motivo, es preciso realizar un control de idoneidad, necesidad y proporcionalidad a cada tributo medioambiental, que son los que nos interesan en este momento. La finalidad es confirmar que constituye un verdadero incentivo para alcanzar el objetivo propuesto, puesto que de otro modo no podría justificarse la desviación del principio de capacidad económica.

En cuanto al control de idoneidad, se exige de cada medida fiscal medioambiental que constituya un verdadero incentivo para alcanzar el objetivo propuesto para poder justificar la desviación del principio de capacidad económica. Para ello se requiere una adecuada configuración de los hechos imponibles y los elementos cuantitativos del tributo

ambiental, o de los elementos ambientales de los tributos ordinarios, de modo que la minoración del daño ambiental o los esfuerzos tecnológicos destinados a este fin, supongan una disminución de la carga tributaria.<sup>249</sup>

En segundo lugar, es preciso realizar un control de necesidad o de lesión mínima, lo cual implica que no existan otras medidas igualmente eficaces y económicas que permitan alcanzar los mismos objetivos de protección ambiental con una menor incidencia sobre los derechos de los interesados y una menor desviación de otros principios constitucionales.

En tercer lugar, el control de proporcionalidad en sentido estricto exige ponderar los beneficios ambientales y la lesión sufrida por el principio de capacidad económica<sup>250</sup>.

Este control de constitucionalidad se tendría que realizar de manera minuciosa por el propio Tribunal Constitucional.

Señalar que si el tributo extrafiscal está configurado jurídicamente de tal manera que el incremento de la capacidad económica no implica en la mayoría de los supuestos un correlativo aumento de la carga tributaria, la solución adecuada es extremar el triple control de idoneidad, necesidad y proporcionalidad de la norma tributaria fiscal, porque de otra forma, estos tributos no están informados por los principios constitucionales de justicia tributaria.<sup>251</sup>

---

<sup>249</sup> ORTIZ CALLE, E., “El Ordenamiento Comunitario de la imposición de la energía y la protección del medio ambiente”, *Noticias de la Unión Europea*, nº268, mayo 2007, pag.117.

<sup>250</sup> HERRERA MOLINA, P.M., *Derecho Tributario Ambiental*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 166-167

<sup>251</sup> ORTIZ CALLE, E., “Extrafiscalidad y Constitución en la imposición energética-ambiental”, GONZÁLEZ – CUÉLLAR SERRANO, ML. y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, 2017, págs. 96-98.

Antes de pasar a examinar la finalidad extrafiscal de algunos tributos concretos, es preciso concluir que todo tributo que pueda justificar que un determinado fin prevalece sobre el principio de capacidad económica, tiene que superar el control de idoneidad, necesidad y proporcionalidad. Si supera este control, el tributo sería constitucional y podría coincidir con otro tributo sobre la misma “materia imponible<sup>252</sup>” en el mismo ámbito de aplicación. Por tanto, podemos afirmar que el carácter extrafiscal puede evitar el solapamiento con otros tributos.

En caso contrario, si los tributos no tienen finalidad extrafiscal, nos planteamos si se podrían justificar constitucionalmente, aunque graven índices de riqueza ya sometidos a imposición por otros tributos y afecten su recaudación a determinados gastos. En este sentido, la Constitución Española no contempla expresamente una prohibición de doble imposición, salvo los preceptos contenidos en el artículo 6.2 y 6.3 de la LOFCA, que integran el bloque de la constitucionalidad.

En relación con este asunto, la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional interpreta las cláusulas del artículo 6.2 y 6.3 de la LOFCA de manera finalista, teniendo en cuenta en la comparación (equivalencia) los efectos que dichos tributos producen en la realidad: manifestación de la capacidad económica (no sólo el HI sino también el resto de componentes del tributo) y efectos en el comportamiento de los sujetos tributarios, es decir, fines extrafiscales<sup>253</sup>.

---

<sup>252</sup> STC 37/1987 FJ 14, STC 196/2012 de 31 de octubre y STC 60/2012 de 13 de marzo.

<sup>253</sup> ORTIZ CALLE, E., “Extrafiscalidad y Constitución en la imposición energética-ambiental”, GONZÁLEZ – CUÉLLAR SERRANO, ML. y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, 2017, págs. 111-116.

Con todo lo dicho hasta ahora, entendemos que estamos ante un tributo medioambiental en sentido estricto cuando las finalidades ambientales estén presentes en los elementos constitutivos del tributo y hagan realidad funciones incentivadoras y desincentivadoras en relación con el medio ambiente<sup>254</sup>. También nos podemos referir a tributos ambientales en sentido amplio, incluyendo dentro de ellos todos aquellos tributos que tengan algún tipo de relación con los fines de protección medioambiental. Este último concepto es el utilizado por la Agencia Europea de Medio Ambiente y por la mayor parte de la doctrina alemana<sup>255</sup>. En todo caso, los que no pueden considerarse como tributos ambientales, ni en sentido estricto ni en sentido amplio, son los tributos ordinarios que en alguno de sus elementos configuradores se encuentra recogido el interés ambiental (beneficios fiscales, modulación de los elementos cuantitativos, aspectos contables, etc.).

Por último, cabe mencionarse la posición doctrinal minoritaria, que ha defendido que los llamados tributos ambientales constituirían una categoría diferente a la de los tributos del artículo 31.1 de la Constitución, y se trataría de prestaciones patrimoniales de carácter público, fundamentadas constitucionalmente en el artículo 31.3 y que carecerían de naturaleza tributaria. Su argumento principal es que no se tiene en cuenta el principio de capacidad económica y por tanto no son contributivos<sup>256</sup>.

---

<sup>254</sup> BORRERO MORO, C., *La tributación ambiental en España*, Tecnos, Madrid, 1999, pág.87-88.

<sup>255</sup> HERRERA MOLINA, P.M., *Derecho tributario ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Ministerio de Medio Ambiente-Marcial Pons, Madrid 2000, pág.58.

<sup>256</sup> CARRETERO LESTÓN, JL., "Los tributos municipales con fines no fiscales", *Impuestos*, V.I, 1987, pág.90; ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, C., "Los impuestos de ordenamiento económico", *Hacienda Pública Española*, núm.71, 1981, pág.24; ESEVERRI MARTÍNEZ, E., "La jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia de tributación ambiental", en BECKER, F., CAZORLA, L.M y MARTÍNEZ-SIMANCAS, J (Dir.), *Tratado de tributación medioambiental*, I, Thomson-Aranzadi, 2008, pág.231.

A continuación vamos a examinar los tributos relacionados con el sector eléctrico, y más concretamente con el autoconsumo eléctrico de fuentes renovables, exclusivamente desde la perspectiva de la finalidad extrafiscal.

### **6.2.1 Impuesto especial sobre la electricidad**

Tal y como dijimos al examinar este impuesto, aunque el impuesto sobre la electricidad puede llegar a ser un impuesto potencialmente adecuado para incentivar el uso eficiente de la electricidad, en la práctica carece de auténtico contenido ambiental, puesto que su base imponible incide exclusivamente sobre el precio pagado por el consumo de energía eléctrica.

Para que el impuesto tuviese una auténtica finalidad ambiental debería sustituirse la actual base imponible del impuesto, que prácticamente coincide con el importe de la contraprestación, por el número de kilovatios-hora consumidos, de forma que incentive la eficiencia y el ahorro energético. Además, no distingue la fuente de energía en su configuración, por lo que es imposible aceptar una finalidad extrafiscal del mismo, a pesar de lo que el legislador predica en la Exposición de Motivos de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, respecto a este impuesto: *Este doble gravamen se justifica en razón a que el consumo de los bienes que son objeto de estos impuestos genera unos costes sociales, no tenidos en cuenta a la hora de fijar sus precios privados, que deben ser sufragados por los consumidores, mediante una imposición específica que grave selectivamente estos consumos, cumpliendo, además de su función recaudatoria, una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas, de transportes, de medio ambiente, etc.*



La única medida de fomento a las energías renovables es la contenida en el artículo 94.5 de la Ley de Impuestos Especiales, en la que se declara exenta la energía eléctrica consumida por los titulares de las instalaciones de producción de energía eléctrica acogidas al régimen retributivo específico conforme a la legislación sectorial.

Por tanto, examinando los elementos configuradores del impuesto especial sobre la electricidad, y sin considerar determinante la definición del mismo en la Exposición de Motivos, tal y como ha reconocido en su jurisprudencia del Tribunal Constitucional, podemos afirmar que este impuesto no tiene finalidad extrafiscal y por tanto no es necesario ni realizar el control de idoneidad, necesidad y proporcionalidad.

### **6.2.2 Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica.**

Según el Preámbulo de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, el objetivo de la Ley es la armonización del sistema fiscal con un uso más eficiente y respetuoso con el medioambiente y la sostenibilidad. El fundamento de la Ley se basa en el artículo 45 de la Constitución, en el que la protección del medio ambiente se configura como uno de los principios rectores de las políticas sociales y económicas:

Y más concretamente, la finalidad del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, aparece en el apartado II del mismo Preámbulo de la Ley 15/2012, añadiendo a los fines recogidos para todas las mediadas de la Ley, el equilibrio presupuestario: *En este sentido y con el fin también de favorecer el equilibrio presupuestario, se establece en el Título I de esta Ley, un impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, de carácter directo y naturaleza real, que grava la*

*realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica en el sistema eléctrico español.*

Si se duda de la finalidad extrafiscal de este impuesto, con la redacción de la disposición adicional segunda, el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, al igual que el resto de los tributos recogidos en la Ley 15/2012, pierde su pretendida finalidad medioambiental y se confirma su verdadero carácter contributivo, vinculado directamente a reducir el déficit tarifario.

Este impuesto se aplica a todas las instalaciones de generación de electricidad con independencia de régimen y de su efectiva incidencia sobre el medio ambiente. Una prueba más que niega el carácter medioambiental del mismo.

No se recoge ninguna delimitación negativa ni exención en la Ley 15/2012 para el hecho imponible de este impuesto que, tal y como se desprende de la sentencia del Tribunal Constitucional 289/2000, de 30 de noviembre ya estudiada, pueden ser instrumentos idóneos tanto para fijar niveles mínimos de afección medioambiental como para modular los esfuerzos de los contribuyentes en la reducción de los riesgos medioambientales.

Un verdadero tributo medioambiental debe modular el gravamen en función de la intensidad o daño al medio ambiente causado, cumpliendo con el principio “quien contamina paga”, algo contrario a lo que se propone con el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, que recoge una tributación uniforme para todas las energías, equiparando las energías renovables o a cualquier otra que proceda de combustibles fósiles.

El destino final de este impuesto es la reducción del déficit de tarifa, tal y como establece la Disposición Adicional segunda de la Ley, y asegurar la sostenibilidad económica y financiera.

El principio de sostenibilidad económica y financiera es un principio rector de las actuaciones de las Administraciones Públicas y demás sujetos comprendidos en el ámbito de aplicación de la Ley del Sector Eléctrico, tal y como se establece en su Exposición de Motivos.

Aun así, la finalidad de favorecer el equilibrio presupuestario, en ningún caso se puede considerar un fin específico, tal y como ha declarado el TJUE en la jurisprudencia ya comentada

Sobre este impuesto ya se pronunció el Tribunal Supremo en su Sentencia 183/2014, de 6 de noviembre, desestimando el recurso de inconstitucionalidad que había interpuesto la Junta de Andalucía contra la Ley 15/2012. En esta sentencia se analiza la adecuación de los impuestos energéticos establecidos en la Ley 15/2012 a los principios constitucionales recogidos en los artículos 9.3 y 14 de la Constitución, pero no otras cuestiones de Derecho de la UE, alegadas por la Junta de Andalucía, ni tampoco la compatibilidad con el artículo 31 de la Constitución<sup>257</sup>.

En cuanto a la seguridad jurídica, como expresión de la confianza legítima en el Estado, el hecho de que el impuesto modifique sustancialmente el marco jurídico de las energías renovables no se considera por el Tribunal Constitucional que comporte la inconstitucionalidad de la medida legislativa al afirmar, como en otras ocasiones este Tribunal, que una semejante concepción de dicho principio llevaría a una “congelación o

---

<sup>257</sup> ROZAS VALDÉS, J.A., “Análisis constitucional de la imposición sobre la producción de la energía eléctrica”, GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, ML. y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, 2017, págs. 127-128.

petrificación” del ordenamiento jurídico<sup>258</sup>. Por otro lado, respecto a la vulneración del artículo 14 de la Constitución, el Tribunal Constitucional mantiene su ya clásica doctrina de que “la discriminación por indiferenciación”, sostenida por la Junta de Andalucía, al no bonificarse la cuota de los productores de energías renovables no es tal por cuanto no existe “un derecho subjetivo al trato normativo desigual”<sup>259</sup>.

Es tan evidente que este impuesto no tiene finalidad extrafiscal, que el Tribunal Supremo presentó Autos, con fecha 14 de junio de 2016, en los que planteaba al Tribunal Constitucional cuestiones de inconstitucionalidad relativas a los impuestos energéticos creados por la Ley 15/2012, y dos de ellos sobre el impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica.

En estos Autos, el Tribunal Supremo manifiesta sus dudas sobre la finalidad medioambiental de dichos impuestos, entendiendo que podrían estar gravando el mismo hecho imponible o la misma manifestación de riqueza ya gravada por otros impuestos, por lo que creen que el Tribunal Constitucional debe dilucidar si vulneran el artículo 31.1 de la Constitución, que señala que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”. En sus resoluciones, el Tribunal Supremo destaca que los recurrentes pudieran tener razón al afirmar que la verdadera realidad perseguida con dichos impuestos es financiar el déficit tarifario.

En uno de estos Autos de 14 de junio de 2016, el referido al recurso n.º 2554/2014 el Tribunal Supremo plantea al Tribunal Constitucional la cuestión de inconstitucionalidad

---

<sup>258</sup> STC 332/2005, FJ 17 y 237/2012, FJ9.

<sup>259</sup> STC 38/2014, FJ 6 y 198/2012, FJ 13.

respecto de los arts. 1, 4.1, 6.1 y 8 de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, que regulan el IVPEE, habida cuenta de su eventual oposición al principio de capacidad económica. El Tribunal Supremo considera al igual que la recurrente que el IVPEE no cumple la doctrina del TC en materia de tributos extrafiscales contenida en la sentencia de este Tribunal n.º 53/2014, de 10 de abril de 2014 y la sentencia n.º 74/2016, de 14 de abril de 2016, conforme a la cual se considera que tienen finalidad extrafiscal aquellos tributos que persiguen, bien disuadir o desincentivar actividades que se consideren nocivas, o estimular actuaciones protectoras de determinada finalidad, sin perjuicio de que la citada finalidad extrafiscal no sea incompatible con un propósito recaudatorio, aunque resulte secundario, lo que es consustancial al propio concepto de tributo, que no es otro que aquel cuya finalidad es contribuir "al sostenimiento de los gastos públicos". En cualquier caso, deben recaer sobre alguna fuente de capacidad económica, pues esta idea es inherente al concepto constitucional de tributo.

En el caso de la Ley 15/2012, el legislador proclama una doble finalidad medioambiental y recaudatoria. Mientras que la finalidad fiscal se refleja de forma nítida en el articulado de la Ley, no ocurre lo mismo con la finalidad extrafiscal de protección del medio ambiente, ya que ninguno de los elementos configuradores del IIVPEE se pone al servicio de dicho objetivo, por lo existen dudas fundadas sobre su finalidad medioambiental.

Para el Tribunal Supremo resulta llamativo que el legislador no haya contemplado ningún supuesto de exención total o parcial ni bonificaciones o cualquier otra clase de beneficio fiscal para aquellos productores cuyo uso de las redes de transporte y distribución resulte mínima o muy reducida y que la base imponible no contenga ninguna variable con incidencia medioambiental: viene constituida, sin más, por el valor económico (o cantidad que le corresponde percibir al contribuyente: los que producen e incorporan la energía

eléctrica al sistema eléctrico) de esa producción e incorporación y que el tipo de gravamen sea único (7 por ciento).

Además, el Tribunal Supremo entiende que el hecho de que el Estado apruebe un impuesto que, pese a atribuirle una finalidad de tutela del medio ambiente, tenga un designio únicamente fiscal, no convierte en inconstitucional al tributo sino que ello se debe a la transgresión del principio de capacidad económica, pues el IVPEE someta a tributación la misma capacidad económica por la que los productores de energía eléctrica abonan el IAE (Impuesto de Actividades Económicas), sin responder nítidamente además a la finalidad extrafiscal que teóricamente lo justifica, la medioambiental, no incida sobre dicho principio contributivo, sin cuyo respeto no cabe hablar de tributos constitucionalmente admisibles. Como ya hemos comentado, el Tribunal Constitucional ha inadmitido estos Autos.

Podemos afirmar, siguiendo los criterios establecidos en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, y examinando su configuración, que el impuesto sobre el valor de producción de la energía eléctrica no tiene finalidad extrafiscal. Al no contar con “indicios” que nos pudieran plantear esta posibilidad, no es necesario realizar el control de idoneidad, necesidad y proporcionalidad.

### **6.2.3. Canon por utilización de aguas continentales para la producción de energía eléctrica**

El hecho imponible de la tasa, recogido en el artículo 112 bis.1 del Texto Refundido de la Ley de Aguas, lo constituye la utilización y aprovechamiento de los bienes de dominio público, aguas continentales, para la producción de energía eléctrica en barras de central.

En este mismo artículo se añade que esta tasa será destinada a la protección y mejora del dominio público hidráulico. A este respecto, si el mencionado pago se efectuase a favor del organismo de cuenca, tendría algún sentido, pero en este tributo sólo el 2% de la recaudación se ingresa en la Confederación Hidrográfica, siendo el resto incorporado al Tesoro Público. Aun así, como hemos visto, la afectación de la recaudación a un fin concreto es solo un “indicio” más para valorar el carácter extrafiscal del tributo.

Frente a ese “indicio” de finalidad extrafiscal, el resto de características de su configuración nos llevan a considerar que la finalidad de este canon es recaudatoria y no medioambiental. Entre otras, que el hecho imponible impide medir la intensidad de las posibles afecciones que se pretenden gravar, sin potenciar de ninguna manera el uso de energías limpias (como es el caso de la mini hidráulica).

Además, se limita el hecho imponible a la actividad de producción de energía eléctrica, dejando no sujetas otras actividades que causan un impacto superior a esta actividad de producción si tenemos en cuenta que el uso en la producción de energía eléctrica es no consuntivo, a diferencia de otros usos como las actividades de riego o el abastecimiento de poblaciones. Por otro lado, el efecto del gravamen es contrario a su pretendida finalidad al aumentar la presión fiscal a una de las fuentes de energía menos contaminantes, como es agua.

Por tanto, la finalidad de esta tasa es sin duda recaudatoria por lo que no tenemos que continuar con el control de idoneidad, necesidad y proporcionalidad, ya que no hay indicios suficientes para considerar que se trata de un tributo con “apariencia” de finalidad extrafiscal.

#### **6.2.4 Impuestos autonómicos**

En cuanto a los impuestos autonómicos que afectan al autoconsumo eléctrico de fuentes renovables, expondré los principales argumentos del Tribunal Constitucional rechazando la finalidad extrafiscal de los mismos, aunque ya he hecho referencia a alguna de estas sentencias en el apartado anterior.

- Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre de 2000. Recurso de inconstitucionalidad promovido por el Presidente del Gobierno, contra la Ley del Parlamento de las Islas Baleares 12/1991, de 20 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente.

Como ya hemos reproducido anteriormente, el Tribunal Constitucional entiende que estamos ante un tributo que no grava directamente la actividad contaminante, sino la titularidad de unas determinadas instalaciones.

El Tribunal considera que este impuesto no grava efectivamente la actividad contaminante porque desconoce el impacto ambiental en que incurren los sujetos llamados a soportarlo, o lo que es lo mismo, la medida concreta en la que cada uno afecta al medio ambiente (sea persona física o jurídica). Si lo efectivamente gravado fuese la actividad contaminante se habrían sometido a imposición todas aquellas instalaciones, cualquiera que fuese la clase de actividad a la que se hallasen afectas, que de alguna manera pudiesen atentar contra ese medio ambiente, buscando un efecto disuasorio o estimulante de la realización de conductas dañinas o protectoras del entorno ecológico en el que se desenvuelve la actividad.

- Sentencia 22/2015, de 16 de febrero de 2015. Cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en



relación con diversos preceptos de la Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de 29 de mayo, de medidas fiscales sobre la producción y transporte de energía que incidan sobre el medio ambiente. Referencia a la Sentencia 179/2006, de 13 de junio, sobre el mismo objeto.

La redacción originaria de este impuesto, fue declarada inconstitucional por la sentencia del Tribunal Constitucional 179/2006, de 13 de junio. En dicha sentencia, se consideraba que el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente regulado en la Ley 7/1997 gravaba la misma fuente de riqueza sometida a tributación por el impuesto sobre bienes inmuebles, no siendo además un tributo extrafiscal en la medida en que no grava directamente la actividad contaminante sino la mera titularidad de unas determinadas instalaciones dado que en su estructura desconecta la cuantía del gravamen de la potencial actividad contaminante, sin tener en cuenta el principio en virtud del cual “quien contamina paga”.

La sentencia 22/2015 del TS, reitera los mismo argumentos de la sentencia anterior para llegar a la misma conclusión en relación con la finalidad extrafiscal del impuesto.

- Una vez examinadas la Sentencia del Tribunal Constitucional 196/2012, de 31 de octubre de 2012 y Sentencia 60/2013, de 13 de marzo de 2013 que cuestionan los apartados b) y c) del artículo 2.1 de la Ley de las Cortes de Castilla-La Mancha 11/2000, de 26 de diciembre, del impuesto sobre determinadas actividades que incidan en el medio ambiente y diversos preceptos de la Ley de las Cortes de Castilla-La Mancha 16/2005, de 29 de diciembre, del impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, concluimos que sus fundamentos jurídicos no son relevantes a los efectos del estudio de la finalidad extrafiscal que

es el tema que nos ocupa. Lo que se discute es la competencia del Estado y la Comunidad Autónoma y la interpretación de los límites del 6.2 y 6.3 de la LOFCA.

- Lo mismo podemos decir en relación con Sentencia del Tribunal Constitucional 110/2014, de 26 de junio de 2014, que cuestiona la inconstitucionalidad de la Ley Foral 24/2012, de 26 de diciembre, reguladora del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. En este caso tampoco se entra a valorar la finalidad extrafiscal del tributo sino que la argumentación se centra en *que el art. 1 de la Ley Foral 24/2012, reproduce literalmente el art. 4.1 de la Ley estatal 15/2012, dedicado a la definición del hecho imponible, así como que los restantes elementos del tributo, salvo la variación en el régimen de exenciones antes aludida, son en todo coincidentes con los de la Ley estatal 15/2012, hasta el punto de que, según el art. 2 de la Ley 24/2012, en la exacción del impuesto será de aplicación la normativa estatal que lo regule, esto es, los arts. 1 a 11 de la Ley estatal 15/2012. De este modo es indubitado que la Ley Foral 24/2012 incurre en la prohibición establecida en el art. 6.2 LOFCA, siendo, por tanto, inconstitucional y nula.*

La razón de la declaración de inconstitucionalidad en estos últimos supuestos encuentran su razón de ser en el solapamiento del hecho imponible de los gravámenes de nueva creación con los ya existentes.

Respecto a los cánones eólicos y los impuestos sobre energía del agua embalsada, partimos de la negación de la finalidad de protección del medio ambiente cuando estos tributos están gravando fuentes de energía renovables y no otras fuentes de energía fósiles.

Tal y como hemos afirmado a lo largo de este trabajo, es sumamente contradictorio defender la finalidad medioambiental de un tributo sobre fuentes de energía renovables con los objetivos y programas de actuación establecidos a nivel internacional, comunitario y nacional para luchar contra el cambio climático<sup>260</sup>.

Por otro lado, el hecho imponible de los cánones eólicos e impuestos sobre energía del agua embalsada, parece incidir en los impactos adversos sobre el medio natural y sobre el territorio y la generación de afecciones visuales y ambientales. Si esto fuese realmente así, no sólo este tipo de instalaciones generarían estos “efectos adversos” en el medio ambiente, planteándose serias dudas sobre la vulneración del principio de generalidad al no gravar todas las instalaciones que produzcan esas afecciones e impactos visuales o efectos adversos, como pueden ser también las plantas de energía solar o cualquier instalación deportiva.

En relación también con los cánones eólicos, señalar que la finalidad extrafiscal aparece ya en la propia Exposición de Motivos de las leyes que los regulan, y se reitera después en el articulado. Es muy curioso porque comienzan exponiendo las ventajas del uso de las energías renovables, entre ellas la eólica, al ser fuentes de abastecimiento que respetan el medio ambiente, y aprovechan recursos autóctonos que contribuyen a la disminución de la dependencia energética.

A pesar de ello, se justifica la creación de este canon eólico como prestación patrimonial pública de naturaleza finalista y extrafiscal, con el objetivo de internalizar los costes sociales, económicos y ambientales que menciona y estimular y promover el desarrollo tecnológico, con especial incidencia en lo referente a la potencia de los aerogeneradores, lo cual redundará en minimizar las afecciones derivadas de este tipo de actividad,

---

<sup>260</sup> BANACLOCHE PALAO, C., “La llamada ecotasa”, BECKER F., CAZORLA L.M. y MARTÍNEZ-SIMANCAS. J *Tratado de tributación medioambiental*, , Aranzadi, 2008, págs., 893 y ss.

mediante la reducción de la superficie afectada por las instalaciones y la consiguiente liberación de territorio para su aprovechamiento general.

En el caso de Castilla La Mancha, el hecho imponible se define en el artículo 4.1 de la Ley como *la generación de afecciones e impactos adversos sobre el medio natural y sobre el territorio, como consecuencia de la instalación en parques eólicos de aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica, y situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha*. Pero en realidad, el hecho imponible está constituido por la mera existencia de los aerogeneradores y no por sus afecciones e impactos adversos, que carecen de toda relevancia jurídica en la regulación del impuesto.

De la Exposición de Motivos parece deducirse que se pretende crear un incentivo a la instalación de parque con menos generadores y más potencia cada uno, aunque tal incentivo no se diseña correctamente en la Ley al resultar irrelevante la potencia del aerogenerador. En Galicia sí se establece una bonificación para proyectos de repotenciación que tengan en cuenta una reducción efectiva de las unidades de aerogeneradores. Caso distinto es Castilla y León, cuya Ley establece una cuota que se va incrementando según la mayor potencia de generador, de modo que se incentiva la instalación del aerogenerador de menos potencia lo que no tiene ningún sentido si lo que se pretende es disminuir el impacto visual que provocan. Además, en Castilla y León no se establece ninguna bonificación que pudiese ver algún indicio de esa pretendida finalidad medioambiental.

Tras haber examinado la configuración de estos cánones eólicos en el capítulo destinado a la fiscalidad, y reiterar en este momento los rasgos más característicos vinculados a una posible finalidad extrafiscal, cabe afirmar lo siguiente: el canon eólico de Castilla y León en ningún caso puede plantear dudas sobre su finalidad medioambiental porque la

configuración del mismo la descarta, tal y como acabamos de analizar; en el caso de los cánones eólicos de Galicia y Castilla-La Mancha hay “indicios” de finalidad extrafiscal pero, aunque pudiésemos aceptarlos, en ningún caso pasarían el control de idoneidad, necesidad y proporcionalidad, al tratarse de un gravamen que afecta exclusivamente a fuentes de energía renovables.

En relación con los impuestos sobre energía derivada del agua embalsada, reiterar las dudas que plantea su pretendida finalidad medioambiental al gravar solamente el daño ambiental causado por la alteración o modificación sustancial de los valores de los ríos como consecuencia del uso o aprovechamiento para la producción de la energía eléctrica. Es cierto que se introducen elementos para discriminar la intensidad de la carga tributaria en función del mayor o menor impacto medioambiental de la actividad, incentivando la mejora en el aprovechamiento energético, pero otros elementos, como las reglas de cuantificación, confirman que realmente, el hecho imponible no radica en la afección medioambiental sino en la actividad de producción de energía eléctrica de origen hidráulico.

Podemos concluir también que, aunque podamos encontrar algunos “indicios” de finalidad extrafiscal en su configuración, encontramos otros tantos que niegan esta finalidad.

En todo caso, y al igual que con los cánones eólicos, estos impuestos no superaría el control de idoneidad, necesidad y proporcionalidad, al tratarse de un gravamen que afecta exclusivamente a fuentes de energía renovables.

## 7. CONCLUSIONES

Tras el estudio del autoconsumo eléctrico de fuentes renovables, las palabras que mejor describen el escenario de esta realidad serían complejidad e incoherencia.

**Complejidad** en todos los aspectos: desde la tecnología del autoconsumo eléctrico de fuentes renovables, pasando por su regulación y, por supuesto, la fiscalidad. No es momento de reiterar los temas más recurrentes que se han analizado, pero es cierto que el estudio de esta materia resulta complejo por las distintas formas de abordarlo. Un ejemplo que se ha puesto de manifiesto a lo largo del trabajo, ha sido la necesidad de analizar la regulación para poder estudiar posteriormente su fiscalidad. El término de autoconsumo eléctrico puede tener muchas acepciones y la propia regulación española recoge distintas modalidades, (y otras modalidades que no se incluyen en la Ley), que serán gravadas de manera diferente. Además, los términos de autoconsumo, generación distribuida, generación descentralizada, etc., muchas veces se usan como sinónimos en el ámbito comunitario, aunque existen diferencias entre los distintos términos.

Ya centrándonos en la fiscalidad del autoconsumo eléctrico de fuentes renovables, se mantiene este nivel de complejidad. En primer lugar, por los distintos entes competenciales en este ámbito: internacional, comunitario, Estado, Comunidades Autónomas y Entidades Locales. Y en segundo lugar por el número de tributos que afectan al sector eléctrico en general, y al autoconsumo eléctrico de fuentes renovables en particular. A esto se une el potencial recaudatorio de estos tributos y la pretendida finalidad extrafiscal que justificaría la creación de distintos gravámenes sobre una misma realidad.

Además, todavía no existe un desarrollo ni legislativo, ni jurisprudencial ni doctrinal consolidado en esta materia por lo que el análisis del mismo tiene que ser a través del estudio de cada uno de los tributos y en algunos de ellos no se especifica nada al respecto. Por otro lado, los compromisos a nivel internacional y comunitario respecto a las políticas energéticas y medioambientales condicionan, o tendrían que condicionar, la regulación y la fiscalidad de fuentes de energía renovables en España.

Y a todo lo ya expuesto se une la “convivencia” de figuras tributarias con otras que no lo son, aunque lo pudiesen parecer. Este el caso del mal denominado “impuesto al sol”, que se corresponde con un coste de respaldo del sector eléctrico, y que hemos estudiado con detalle en el capítulo cinco.

En cuanto a la **incoherencia**, podemos afirmar que realmente no existen políticas energéticas, medioambientales y fiscales coherentes, e incluso, la realidad nos lleva a considerar que no existen este tipo de políticas como tales.<sup>261</sup> Se trata de una amalgama de medidas superpuestas en distintos niveles y con corta periodicidad, que generan inseguridad jurídica, falta de incentivos a la inversión y, sobre todo, no son ni eficientes ni eficaces para la conseguir los objetivos propuestos. Partiendo de este escenario, todo lo que sigue adolece de esta misma incoherencia y, me atrevería a añadir, aunque no sé si es posible, que la regulación y fiscalidad del autoconsumo eléctrico de fuentes renovables en España, incluso agrava esta incoherencia y falta de objetivos definidos.

En el autoconsumo eléctrico de fuentes renovables, se superponen toda clase de tributos con otras tantas prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, como peajes y costes del sistema. En el caso de los tributos, el legislador nacional puede encontrar límites

---

<sup>261</sup> ZORNOZA PÉREZ, J. Prólogo, GONZÁLEZ –CUÉLLAR SERRANO, ML. y ORTIZ CALLE, E. (Dir.), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, 2017,

comunitarios, pero en el caso del resto de prestaciones patrimoniales, al no estar armonizados, no tiene ninguna limitación, con las consecuencias que esto supone.

La incoherencia de defender una finalidad medioambiental en tributos que solo gravan fuentes de energía renovables, o en tributos que gravan toda fuente de energía eléctrica sin discriminar en ninguno de sus elementos esenciales teniendo en cuenta el origen de la energía, la vulneración de principios constitucionales en la creación de tributos, el coste de respaldo en el autoconsumo eléctrico de fuentes renovables de aquella energía producida y consumida sin pasar por la red, la no contraprestación en una de las modalidades de autoconsumo aunque se vierta energía en la red, o la prohibición de autoconsumo colectivo, etc. El escenario es desolador y es, como hemos visto, la suma de muchos factores, pero el rigor legislativo y el afán recaudatorio destacan en todo caso.

En mi opinión, el sector eléctrico en general, y más concretamente la electricidad derivada de fuentes renovables, soporta gravámenes excesivos y no motivados por una finalidad extrafiscal, como puede ser la protección del medio ambiente, sino que en la mayoría de casos responde exclusivamente a una finalidad recaudatoria para compensar muchas de las políticas adoptadas por los distintos gobiernos en cada momento. A nivel estatal, la Ley de Sector Eléctrico y la Ley 15/2012, dejan claro que tanto las prestaciones patrimoniales no tributarias como los propios tributos responden a la necesidad de terminar con el déficit de tarifa y conseguir el equilibrio presupuestario.

Como he defendido a lo largo de todo el trabajo, son cuestiones que necesitan una revisión y, sobre todo, una línea de actuación coherente, que respete los principios constitucionales, y que genere un marco normativo seguro y estable, superando las políticas cortoplacistas y la falta de coordinación.



## 8. BIBLIOGRAFÍA

- ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, C., "Los impuestos de ordenamiento económico", *Hacienda Pública Española*, núm.71, 1981.
- ALENZA GARCÍA J.F (Director), *La regulación de las energías renovables ante el cambio climático*, Aranzadi Thomson Reuters, 2014.
- ALONSO GONZÁLEZ, L.M., "Los tributos estatales sobre el agua. Los tributos de la Ley de Aguas", ALONSO GONZÁLEZ L.M. y TAVEIRA TORRES, H., *Tributos, aguas e infraestructuras*, Atelier, Barcelona, 2012.
- ALONSO TIMÓN, A.J (Coordinador), *Sectores Regulados. Sector energético, Sector del transporte y Sector de las telecomunicaciones*, Dykinson, 2014.
- ÁLVAREZ PELEGRY, E. & CASTRO LEGARZA, U. "Generación distribuida y autoconsumo. Análisis regulatorio". *Orkestra, Instituto Vasco de Competitividad*, Cátedra de Energía, Octubre 2014.
- ANTÓN VEGA, D., "La Unión Energética, el nuevo pilar de la Unión Europea", *Diario de la Ley, nº 8515, Sección Tribuna, Editorial La Ley*, 9 de abril de 2015.
- BACIGALUPO, M., "Los reguladores nacionales de la energía en las nuevas directivas del tercer paquete energético de la Unión Europea: independencia y funciones.", *Revista de Derecho de la Competencia y la Distribución*, nº6, Editorial Wolters Kluwer, Enero-Junio 2010.
- BACIGALUPO, M., "Prestaciones patrimoniales públicas de naturaleza no tributaria: la financiación del déficit del sistema eléctrico", LÓPEZ RAMÓN, F (coord.), *Las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias y la resolución extrajudicial de conflictos*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 2015.

- BECKER F., CAZORLA LM., MARTÍNEZ-SIMANCAS J. (Directores), *Los Tributos del Sector Eléctrico*, Aranzadi Thomson Reuters, 2013.
- BECKER F., CAZORLA LM., MARTÍNEZ-SIMANCAS J., SALA JM. (Directores), *Tratado de Regulación del Sector Eléctrico, Volumen I y II*, Aranzadi Thomson Reuters, 2009.
- BECKER F., CAZORLA LM., MARTÍNEZ-SIMANCAS J. (Directores), *Tratado de Energías Renovables Volumen I y II*, Aranzadi Thomson Reuters, 2010.
- BECKER F., CAZORLA LM., y MARTÍNEZ –SIMANCAS J. (Directores), *Tratado de Tributación Medioambiental, V.I y V.II.*, Aranzadi, 2008.
- BERICOECHE MIRANDA, B., “Los bienes inmuebles de características especiales. Revisión de una nueva categoría de inmuebles en el Catastro español”, *CT Catastro*, abril 2011.
- BORRERO MORO, C., *La tributación ambiental en España*, Tecnos, Madrid, 1999.
- BORRERO MORO, C., ”Límites del Derecho Comunitario en los tributos ambientales”, en *Noticias de la Unión Europea*, núm. 193, 2001.
- BUENO MALUENDA, M.C., “Los Impuestos especiales sobre consumos específicos. Los impuestos medioambientales sobre la energía y otros”, *Manual de Derecho Tributario*, Editorial Aranzadi, SA, Enero de 2015.
- CALVO VERGEZ, J., “A vueltas con la nueva regulación del autoconsumo eléctrico y con la aplicación del llamado “impuesto al sol”: algunas consideraciones”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, num.1/2016, 2016.
- CANDELARIO MACÍAS, M.I. (Dirección), *El Mercado Eléctrico. Abuso de posición de dominio*, Tirant lo Blanch, 2014.

- CARPIZO BERGARECHE, J., “Los tributos locales y el sector energético”, *Tribuna Fiscal*, nº241, CISS, Noviembre 2010.
- CARRETERO LESTÓN, JL.,” Los tributos municipales con fines no fiscales”, *Impuestos*, V.I, 1987.
- CASADO OLLERO, G.,” El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas”, *Publicaciones del Instituto de Desarrollo Regional*, Universidad de Granada, Granada, 1982.
- CASADO OLLERO, G., “Los fines no fiscales de los tributos”, *RDFHP (Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública)*, núm. 213, mayo-junio, 1991.
- CASANA MERINO, F., “La Directiva 2003/96/CE del Consejo sobre la imposición de los productos energéticos y su incidencia en el ordenamiento jurídico”, en *Noticias de la Unión Europea*, núm. 237, 2004.
- CASTRO-GIL AMIGO, J., *Riesgo regulatorio en las energías renovables*, Aranzadi Thomson Reuters, 2015.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. (Director), *La Fiscalidad Ambiental: Problemas Actuales y Soluciones*, Civitas Thomson Reuters, 2012.
- D’OCÓN ESPEJO, A.M., “Algunas consideraciones acerca de la delimitación legal del hecho imponible del impuesto sobre bienes inmuebles de características especiales. El borrador de Anteproyecto de valoración de los BICES”, *Revista de Tributos Locales*, nº71, julio 2007.
- ESCOBAR LASALA, JUAN JOSE., “La reforma fiscal 2014 en los impuestos especiales y medioambientales: el nuevo impuesto especial sobre la electricidad”. *Carta Tributaria*, nº3, Editorial CISS, Marzo 2015.
- FALCÓN Y TELLA, R., *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)*, Universidad Complutense de Madrid, 2016.

- FALCÓN Y TELLA, R., Las medidas tributarias medioambientales y la jurisprudencia constitucional, en ESTEVE PARDO, J. (Coord.), *Derecho del medio ambiente de la Administración local*, Civitas-Diputación de Barcelona, Madrid, 1996.
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I., “Un nuevo enfoque de la tributación ambiental: la fiscalidad específica sobre las fuentes de energía renovables”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 22/220, Editorial Aranzadi, 2010.
- GAGO RODRÍGUEZ, A. y LABANDEIRA VILLOT, X., “La imposición ambiental como opción para España”, *Papeles de Economía Española*, nº139, 2014, “La fiscalidad en España: Problemas, retos y propuestas”.
- GAGO RODRÍGUEZ, A, LABANDERIA VILLOT, X., La reforma fiscal verde, Mundi-Prensa, Madrid, 1999.
- GALÁN SOSA, J., “El prosumidor como nuevo sujeto en el sector eléctrico: propuestas de mejora para la regulación del autoconsumo de energía eléctrica”. *CEF Legal. Revista Práctica de Derecho*, núm. 190, Noviembre 2016.
- GARCÍA NOVOA, C., “El Reglamento del Impuesto gallego sobre contaminación atmosférica. Puntualización a la Sentencia del TSJ de Galicia de 3 de julio de 2001”, en *Jurisprudencia Tributaria*, nº15, 2002.
- GÓMEZ-FERRER RINCÓN, R., “Las prestaciones patrimoniales de carácter público y naturaleza no tributaria”, LÓPEZ RAMÓN, F (coord.), Las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias y la resolución extrajudicial de conflictos, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 2015, págs. 31 a 67.

- GONZÁLEZ RÍOS, I.: “La incipiente regulación del autoconsumo de energía eléctrica: Implicaciones energéticas, ambientales y urbanísticas”, *Revista Vasca de la Administración Pública*, nº99-100, 2014.
- GONZÁLEZ RÍOS, I., *Régimen jurídico-administrativo de las energías renovables y de la eficiencia energética*, Ed, Aranzadi/Thomson-Reuters, Cizur Menor, 2011.
- GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M<sup>a</sup> L, “El impuesto sobre Bienes Inmuebles”, *Los Tributos locales*, 2<sup>a</sup> edición, Thomson Reuters, Civitas, 2010.
- GONZÁLEZ-CÚELLAR SERRANO, ML., ORTIZ CALLE, E. (Directores), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant lo Blanch, 2017.
- HERNÁN CARRILLO, V y GONZÁLEZ FORNOS, M; “El impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica. Procedimiento por incumplimiento del Derecho de la Unión Europea”, *Práctica Fiscal para Abogados*, nº1, Editorial la Ley, 2014.
- HERRERA MOLINA, P.M., *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid, 1998.
- HERRERA MOLINA, P.M., *Derecho tributario ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Ministerio de Medio Ambiente-Marcial Pons, Madrid 2000.
- JIMÉNEZ VARGAS, P.J., “Fiscalidad ambiental en España y su armonización europea”, *Quincena Fiscal*, nº1, 2016.
- LAVILLA RUBIRA, J.J., “Prestaciones patrimoniales públicas no tributarias impuestas a las empresas que operan en el sector eléctrico”, LÓPEZ RAMÓN, F (coord.), *Las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias y la resolución*

- extrajudicial de conflictos, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 2015, págs. 69 a 102;
- LUCAS DURÁN, M., “Energías renovables y tributación local”, en *Estudios jurídicos sobre la Hacienda Local*; Editorial Bosch, S.A., Barcelona, 2012, pág. 394.
  - LUCAS DURÁN, M. (Director), *Fiscalidad y Energías Renovables*, Aranzadi Thomson Reuters, 2013.
  - MARÍN-BARNUEVO FABO, D., “El impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”, MARÍN –BARNUEVO FABO, D (coord.), *Los tributos locales*, 2ª ed, Civitas Thomson Reuters, 2010.
  - MARTÍN QUERALT J, LOZANO SERRANO C., TEJERIZO LÓPEZ J.M., y CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 2015.
  - MENDOZA LOSANA, A.I., “El Tribunal Supremo confirma los recortes a las retribuciones de las instalaciones fotovoltaicas”, *Publicación Gómez Acebo&Pombo*, enero 2014.
  - MENDOZA LOSANA, A.I., “Trabas al autoconsumo de energía eléctrica. Real Decreto 900/2015, de 9 de octubre, por el que se regulan las condiciones administrativas, técnicas y económicas de las modalidades de suministro de energía eléctrica con autoconsumo y de producción con autoconsumo”, *Revista Doctrinal Aranzadi* núm. 3/2016, 2016.
  - MOLINA LEBRÓN, A., “Un impuesto disfrazado bajo el canon eléctrico”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº282,2015.
  - MUÑOZ VILLAREAL, A., “Fiscalidad y medioambiente: estado de la cuestión. I y II.”, *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, XLVI, 2013.

- ORTIZ GARCÍA, M. “El marco jurídico de la generación distribuida de energía eléctrica: autoconsumo, redes inteligentes y el “derecho al sol”, GARCÍA RUBIO F, y MELLADO RUIZ I. (Directores), *Eficiencia energética y Derecho*, Dykinson, 2013.
- ORTIZ CALLE, E., “El Ordenamiento Comunitario de la imposición de la energía y la protección del medio ambiente”, *Noticias de la Unión Europea*, nº268, mayo 2007.
- ORTIZ CALLE, E., “Límites y posibilidades de una imposición sobre los hidrocarburos orientada a la protección del medio ambiente”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 234, 2004.
- ORTIZ CALLE, E., “Fiscalidad ambiental y límites al poder tributario autonómico (a propósito de la Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre, del Impuesto balear sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente)”, *Revista interdisciplinar de gestión ambiental*, nº27, 2001.
- ORTIZ CALLE, E., “La adhesión de España a las instituciones europeas y su incidencia en la protección fiscal del medio ambiente”, *XXV años de vigencia del Tratado de Adhesión de España a la Unión Europea*, *Noticias de la Unión Europea*, 315, abril 2011.
- ORTIZ CALLE, E., “Los impuestos energéticos en la Ley 15/2012”, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, núm. 403, 2016.
- ORTIZ CALLE, E., “Los impuestos sobre el almacenamiento de residuos radiactivos a la luz del Derecho comunitario y el Ordenamiento constitucional”, *Fiscalidad de la Energía*, *Noticias de la Unión Europea*, núm.326, marzo 2012.

- PAGÉS I GALTÉS, J.: “Fiscalidad de las aguas”, ESTEVE PARDO, J. (coord.), *Derecho del Medio Ambiente y de Administración local*, Fundación para la Democracia y el Gobierno local, 2006.
- PEPERMANS, G et al.: “Distributed Generation: Definition, Benefits and Issues”, *Working Paper Series*, nº.2003-8, University of Leuven Energy Institute,
- PÉREZ BUSTAMANTE YÁBAR, D., “Análisis de las principales cuestiones controvertidas en la tributación local de las energías renovables: ICIO e IBI” en *Estudios Jurídicos sobre la Hacienda Local*, Colección de fiscalidad, Librería Bosch, SL, 2012.
- PÉREZ, D., “El impuesto del 7% a la generación eléctrica: indirecto, recaudatorio e ilegal”, el Periódico de la Energía, 3 de diciembre de 2015, disponible en <http://elperiodicodelaenergia.com>
- RAMALLO MASSANET, J., “La asimetría del poder tributario y del poder de gasto de la Comunidades Autónomas”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 39, 1993.
- RAMALLO MASSANET, J., “Tasas, precios públicos y precios privados (hacia un concepto constitucional de tributo)”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 90, 1996, Civitas.
- RIVAS NIETO, E., “La protección del medio ambiente y la extrafiscalidad en España”, *Políticas de protección ambiental en el siglo XXI: Medidas tributarias, contaminación ambiental y empresa*, 2013.
- RODRÍGUEZ BAJÓN, S., “El concepto de riesgo regulatorio. Su origen jurisprudencial. Contenido, efectos y límites”, en *Revista de Administración Pública*, nº188, mayo-agosto, 2012.



- RODRÍGUEZ BAJÓN, S. “Exagera que algo queda. Autoconsumo eléctrico y el impuesto al sol”, *Diario la Ley*, nº 8649, Sección Tribuna, Editorial Wolters Kluwer, 19 de noviembre de 2015.
- RODRIGUEZ BEREIJO, A., “Los límites constitucionales del Poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en AA.VV., *El Sistema Económico en la Constitución Española*, Vol. II Jornadas de Estudio de la Dirección General de los Servicios Jurídicos del Estado, Ministerio de Justicia, Madrid, 1994.
- ROZAS VALDÉS, J.A. “El modelo español del sistema financiero eléctrico a la luz del derecho comunitario”, *Quincena Fiscal*, nº13, 2015.
- RUBIO DE URQUÍA, J.I., “Valorando BICES: un entretenimiento como cualquier otros” en *Revista de Tributos Locales*, nº64, julio 2006.
- RUIZ DE VELASCO PUNÍN, C., *La tributación del autoconsumo en el impuesto sobre el valor añadido*, Marcial Pons, 2012.
- SÁNCHEZ-MACÍAS, J.I y CALERO PÉREZ, P., “Regulación de las tarifas de acceso a las redes y liberalización del sector eléctrico español”, *Hacienda Pública Española/Revista de Economía Pública*, 166-(3-2003), 2003, págs. 61-83.
- SERRANO ANTÓN, F., “La protección fiscal del medio ambiente en la Unión Europea: el Impuesto Comunitario sobre Productos Energéticos”, en YÁBAR STERLING, A (Dir.), *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Madrid 2002.
- TORRES LÓPEZ, M.A, *Administración local y energías renovables*, Comares, 2015.
- TRIANA REYES, B., “No vulnera el principio de igualdad la imposición a determinadas empresas productoras de electricidad de la obligación de contribuir

- en porcentajes distintos al coste de los planes de ahorro y eficiencia energética (STC 167/2016, de 6 de octubre)”, *Actualidad Administrativa*, nº12, Editorial Wolters Kluwer, Diciembre 2012.
- VAQUERA GARCÍA, A., *Fiscalidad y medio ambiente*, Editorial Lex Nova, Valladolid, 1999.
  - VARONA ALABERN, J.E., *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2009.
  - VICENTE ARCHE, “Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español”, Civitas, Revista española de Derecho financiero, nº7, 1975.
  - VICENTE DE LA CASA, F., “La concurrencia y articulación del Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras con otros tributos que recaen sobre el mismo objeto imponible”, *Crónica Tributaria*, 134, 2010.
  - VICENTE-TUTOR RODRÍGUEZ, M., “El encaje de la fiscalidad energética y medioambiental española en el Derecho comunitario. Estudio del Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica”, ADAME MARTÍNEZ, F. y RAMOS PRIETO, J., *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*, IEF, Madrid, 2014.
  - Comunicación de la Comisión Directrices sobre ayudas estatales en materia de protección del medio ambiente y energía 2014-2020, (2014/C 200/01).
  - Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: *Un marco estratégico en materia de clima y energía para el periodo 2020-2030*, COM (2014) 15 final, Bruselas, 22 de enero de 2014.

- Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo, al Comité de las Regiones y al Banco Europeo de Inversiones “Estrategia Marco para una Unión de la Energía resiliente con una política climática prospectiva”, COM/2015/080 final.
- Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo, al Comité de las Regiones y al Banco Europeo de Inversiones, “Energía limpia para todos los europeos”, Bruselas, 30.11.2016, COM (2016) 860 final.
- Comisión Europea “Best practices on Renewable Energy Self-consumption”, SWD (2015)141 final, Bruselas.
- Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, Informe IPN/DE/011/15 de la CNM, 8 de julio de 2015 sobre el Proyecto de Real Decreto por el que se establece la regulación de las condiciones administrativas, técnicas y económicas de las modalidades de suministro de energía eléctrica de autoconsumo y de producción con autoconsumo.
- Comunidad de Madrid, *Guía Básica de la Generación Distribuida*, 2007.
- Instituto de Investigación Tecnológica de la Universidad Pontificia Comillas, “Renovables 2050. Un informe sobre el potencial de las energías renovables en la España peninsular”, 2005.
- Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español, febrero 2014.
- Taxing Energy Use 2015 – OECD and Selected Partner Economies.
- Estudio elaborado por el servicio de asesoramiento científico Joint Research Center de la Comisión Europea “Distributed Power Generation in Europe”, 2007.

- Informe 3/2012, de 28 de marzo de 2012 de la Comisión Nacional de Energía.
- Informe 19/2013 de 4 de septiembre de 2013 de la Comisión Nacional de Energía.
- Informe 16/2013 de 31 de julio de 2013 de la Comisión Nacional de Energía
- Informe IPN 103/2013 de 9 de septiembre de 2013 de la Comisión Nacional de Competencia sobre el Anteproyecto de Ley del Sector Eléctrico.
- Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre el tema “Por una acción europea coordinada para prevenir y combatir la pobreza energética”, Bruselas, septiembre 213 (2013/C341/05).
- Resolución sobre la Carta Europea de los Derechos de los Consumidores de Energía (Resolución del Parlamento Europeo de 19 de junio de 2008, 2008/2006 (INI).
- Dictamen del Consejo de Estado de 9 de octubre de 2014, nº 928/2014.
- “Consulta pública sobre los nuevos modelos de prestación de servicios y la economía colaborativa”, disponible en [www.cnmc.es](http://www.cnmc.es)
- Hoja informativa de la Comisión Europea “Nuevo diseño del mercado de la electricidad y un nuevo acuerdo para los consumidores”, 15 de julio de 2015.
- Smart grids y la evolución de la red eléctrica”, Observatorio Industrial del Sector de la Electrónica, Tecnologías de la Información y Telecomunicaciones.: [www.minetur.gob.es](http://www.minetur.gob.es)
- [http://unfccc.int/portal\\_espanol/informacion\\_basica/protocolo\\_de\\_kyoto/items/6215.php](http://unfccc.int/portal_espanol/informacion_basica/protocolo_de_kyoto/items/6215.php)
- [https://ec.europa.eu/clima/policies/international/negotiations/paris\\_es](https://ec.europa.eu/clima/policies/international/negotiations/paris_es)
- [http://unfccc.int/paris\\_agreement/items/9485.php](http://unfccc.int/paris_agreement/items/9485.php)
- <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=URISERV%3A127028>
- [https://europa.eu/european-union/topics/energy\\_es](https://europa.eu/european-union/topics/energy_es)

- [www.ec.europa.eu/energy/](http://www.ec.europa.eu/energy/)

## **JURISPRUDENCIA**

### **Tribunal de Justicia de la Unión Europea**

- STJUE 2 de abril de 1998, Outokumpu Oy, - Asunto C-213/96
- STJUE de 20 de septiembre de 1988, Comisión/Dinamarca, Asunto 302/86
- STJUE, de 10 de junio de 1999, sobre el Impuesto sueco de protección del medio ambiente que gravaba la navegación aérea interna de carácter comercial
- STJUE de 24 de febrero de 2000, Comisión contra Francia, Asunto C-434/97
- STJUE, de 13 de marzo de 2001, PreussenElektra AG/Schleswig G, Asunto 379/98
- STJUE, de 8 de noviembre de 2001, Adria-Wien Pipeline GMBH, Asunto C-143/99
- STJUE, de 29 de noviembre de 2001, François De Coster, Asunto C-17/00
- STJUE de 21 de octubre de 2003 (C-261/01 y C-262/02)
- STJUE de 15 de julio de 2004 (C-345/02)
- STJUE de 27 de octubre de 2004 (C-266/04 a C-270/04, C-276-04 y C-325/04)
- STJUE de 13 de enero de 2005 (C-174/02)
- STJUE de 13 de enero de 2005 (C-175/02)
- STJUE de 5 de octubre de 2006 (C-368/04)
- STJUE de 17 de julio de 2008 (asunto C-206/06; EssentNetwerkNoord BV) y las Conclusiones del Abogado General Sr. Paolo Mengozzi de 24 de enero de 2008
- STJUE de 12 de julio de 2012 (Vodafone España y Francia Telecom España)

- STJUE de 11 de septiembre de 2012, Comisión /Alemania, C-525/12.
- STJUE de 19 de diciembre de 2013 (asunto C-262/12)
- STJUE de 13 de diciembre de 2013, (Asunto C-401/03)
- STJUE de 27 de febrero de 2014, C 82/12, Jordi Besora
- Auto del TJUE de 22 de octubre de 2014 (asunto C-275/13)
- STJUE de 1 de julio de 2014 (Alands Vindkraft AB, C-573/12)
- STJUE de 4 de junio de 2015 (Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14)
- STJUE de 14 de enero de 2016, Comisión/Bélgica, C-163/14
- STJUE de 18 de 2017, Asunto C-189/15
- ...
- STJCE de 30 de noviembre de 1983
- STJCE de 10 de junio de 1999, Braathens C-346/97.
- STGUE de 11 de julio de 2014 (T-151-11).
- STGUE de 11 de julio de 2014 (T-533/10).

### **Tribunal Constitucional**

- STC 27/1981, de 20 de julio
- STC 19/1987, de 17 de febrero
- STC 37/1987 de 26 de marzo
- STC 150/1990, de 4 de octubre
- STC 221/1992, de 11 de diciembre
- STC 186/1993, de 7 de junio
- STC 37/1994, de 10 de febrero
- STC 185/1995 de 14 de diciembre

- STC 296/1996, de 10 de noviembre
- STC 182/1997, de 28 de octubre
- STC 233/1999, de 16 de diciembre
- STC 194/2000, de 19 de julio
- STC 276/2000, de 16 de noviembre
- STC 289/2000, de 30 de noviembre
- STC 150/2003, de 15 de julio
- STC 168/2004, de 3 de octubre
- STC 193/2004 de 4 de noviembre
- STC102/2005, de 20 de abril
- STC 121/2005, de 10 de mayo
- STC 332/2005, de 15 de diciembre
- STC 179/2006, de 13 de junio
- STC 73/2011, de 19 de mayo
- STC 19/2012, de 15 de febrero
- STC 60/2012 de 13 de marzo.
- STC 100/2012, de 8 de mayo
- STC 122/2012, de 5 de julio
- STC 196/2012 de 31 de octubre
- STC 198/2012, de 6 de noviembre
- STC 210/2012 de 14 de noviembre
- STC 237/2012 de 11 de diciembre
- STC 60/2013, de 13 de marzo
- STC 85/2013, de 11 de abril
- STC 38/2014, de 11 de marzo

- STC 53/2014, de 10 de abril
- STC 83/2014, de 29 de mayo
- STC 183/2014, de 6 de noviembre
- STC 22/2015, de 16 de febrero
- STC 74/2016, de 14 de abril
- Auto TC de 13 de diciembre de 2016 (Auto 205/2016)

### **Tribunal Supremo**

- STS de 3 de julio de 1990
- STS de 7 febrero de 1998
- STS de 27 de noviembre de 1998
- SSTs de 9 y 19 de diciembre de 1998
- STS de 21 de octubre de 2000
- STS de 20 de mayo de 2002
- STS de 12 de enero de 2007
- STS de 15 de enero de 2007
- STS de 30 de mayo de 2007
- STS de 18 de junio de 2007
- STS de 12 de octubre de 2008
- STS 16 de febrero 2009
- STS de 14 de mayo de 2010
- STS de 9 de noviembre de 2011
- STS de 23 de noviembre de 2011
- STS de 25 de noviembre de 2011



- STS de 9 de diciembre 2011
- STS de 7 y 19 de diciembre de 2012
- STS de 26 de diciembre de 2012
- Auto TS de 22 de abril de 2013
- STS de 18 de julio de 2013
- STS de 13 de enero de 2014
- Auto TS de 4 de febrero de 2014
- Auto TS de 14 de junio de 2016 (rec.cas.2955/2014).

#### **Audiencia Nacional**

- SAN de 6 de octubre de 2000
- SAN de 20 de octubre de 2011
- SAN de 19 de diciembre de 2012

#### **CONSULTAS**

- Consulta de la DGT de 9 de marzo de 2000, nº 0495-00.
- Consulta de la DGT de 4 de octubre de 2004, nº 1844-04.
- Consulta de la DGT de 4 de octubre de 2004, nº 1844-04.
- Consulta vinculante DGT de 20 de mayo de 2005, nº 919-05
- Consulta Vinculante de la DGT, V0027-10, de 18 de enero de 2010
- Consulta Vinculante de la DGT, V0023-10, de 18 de enero de 2010
- Consulta Vinculante de la DGT, V10710, núm.818/2010 de 23 de abril.
- Consulta Vinculante de la DGT V1602-13, de 14 de mayo
- Consulta 23 de diciembre de 2014, de la Dirección General de Tributos,V3371-14

